Série A N° 151

UNIVERSITÉ DE STRASBOURG
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES

LE PROBLÈME DE L'ÉVASION FISCALE LÉGALE

THÈSE POUR LE DOCTORAT D'ÉTAT
(Sciences juridiques)

Présentée et soutenue

PAR

Paul SCHWAB
Ingénieur Commercial I. C. N.

Jury de la Thèse :

Président : M. Joseph DELPECH, *Doyen.*
Suffragants : MM. Robert REDSLOB, *Professeur.*
Alfred COSTE-FLORET, *Chargé de cours.*

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22 Rue Soufflot, Paris, 5e
1942

Le problème de l'évasion fiscale légale

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Série A N° 151

UNIVERSITÉ DE STRASBOURG
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES

LE PROBLÈME
DE
L'ÉVASION FISCALE LÉGALE

THÈSE POUR LE DOCTORAT D'ÉTAT
(Sciences juridiques)

Présentée et soutenue

PAR

Paul SCHWAB
Ingénieur Commercial I. C. N.

Jury de la Thèse :

Président : M. Joseph DELPECH, *Doyen.*
Suffragants : MM. Robert REDSLOB, *Professeur.*
Alfred COSTE-FLORET, *Chargé de cours.*

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22 Rue Soufflot, Paris, 5e

1942

A LA MÉMOIRE DE MES PARENTS

A MON ONCLE LEO KAUFMANN

INTRODUCTION

La facilité des communications entre les nations, le développement des formes mobilières de la fortune des particuliers, la multiplication des échanges internationaux, ont provoqué dans une mesure toujours croissante « l'internationalisation » des fortunes et des activités humaines, phénomène qui a posé au législateur fiscal des problèmes difficiles.

A regarder l'abondante littérature consacrée à ces questions, on en aperçoit trois qui ont avant tout retenu l'attention : les doubles impositions internationales, la recherche d'un juste mode de répartition internationale des impôts et l'évasion frauduleuse de la matière imposable à l'étranger.

Les deux premiers de ces problèmes ont d'abord été soulevés sur le plan national à l'intérieur des Etats fédératifs où les Etats fédérés avaient gardé la liberté de la législation fiscale. Mais ils n'ont pas tardé à être transplantés sur le plan international, car les doubles impositions internationales frappent lourdement tous les grands organismes commerciaux et industriels dont l'activité sort des frontières d'un seul pays et qui n'ont pas manqué de faire entendre leurs griefs. La Société des Nations avait été saisie de la question dès sa fondation ; elle y a consacré des travaux approfondis.

Ceux-ci ont montré que les doubles impositions ne

sauraient être utilement combattues que par voie d'ententes internationales, mais que la conclusion de telles ententes suppose l'adoption par les adhérents d'un système général de répartition internationale des impôts.

De là est née la deuxième étude, celle de la recherche de la compétence territoriale des lois nationales, laquelle doit respecter celle des autres nations de façon à éviter la double imposition d'une même matière imposable pour la même cause. On a étudié les différents éléments, situation du bien imposable, domicile ou résidence du contribuable et sa nationalité pour trouver lequel de ces trois faits est susceptible de justifier l'imposition à lui seul ou dans certaines combinaisons.

Par ailleurs, l'accroissement des charges publiques, constant mais inégal selon les pays, a provoqué la fraude fiscale et surtout cette forme de la fraude qui profite de l'existence des frontières pour se soustraire au contrôle du fisc compétent notamment en matière de valeurs mobilières, étrangères ou nationales, encaissées à l'étranger, et par conséquent pour permettre au contribuable d'échapper à l'impôt personnel sur le revenu et aussi aux droits de succession sur ces mêmes valeurs.

Comme cette évasion frauduleuse s'est généralisée, les gouvernements s'en sont alarmés et y ont découvert une cause de leurs déficits budgétaires. De là, une littérature étendue et de nombreuses mesures législatives, ainsi que la conclusion de traités d'assistance administrative entre Etats pour lutter contre cette fraude.

Toutefois, a été négligée une autre face du problème de la dispersion internationale des fortunes et des activités, la question de savoir si cette dispersion n'est pas susceptible d'alléger les charges fiscales du contribuable

intéressé par comparaison avec un autre dont les biens et l'activité restent cantonnés sur le territoire national, en d'autres termes, si le fait d'expatrier ses biens, son activité ou sa personne, ne permet pas au contribuable de commettre une véritable évasion fiscale légale.

La présente monographie se propose de combler cette lacune et de rechercher dans quelles conditions on peut parler d'évasion légale, quelles sont ses causes, ses formes et comment on peut la combattre. Des exemples pratiques, choisis dans la législation française des impôts sur le revenu et les successions appuyeront la démonstration du problème en général.

Cette étude se justifie-t-elle au point de vue pratique? Ne pourrait-on lui objecter que les cas d'un contribuable favorisé par sa situation internationale sont plutôt rares et ne sauraient se généraliser parce que non accessibles à tout le monde ? Etant donné qu'elle n'est pas possible en droit français quant à des valeurs mobilières étrangères qui constituent un placement étranger facilement accessible au grand public, l'évasion fiscale légale est réservée à une minorité de contribuables, le plus souvent à grande fortune, non obligés de vivre là où ils gagnent leur vie et ayant la possibilité de surveiller efficacement une grande fortune largement dispersée.

Pourtant, à une époque où les charges publiques montent à un niveau jamais atteint, où d'autre part, des pertes humaines et économiques subies par suite d'une guerre perdue ont diminué singulièrement les forces contributives de la nation, et où donc les gouvernements sont obligés de demander au contribuable un maximum d'efforts, la justice fiscale est indispensable pour maintenir la discipline entre les contribuables et obtenir leur

concours au redressement nécessaire. Or, si la justice fiscale est violée par la surimposition d'une minorité de contribuables, combien plus grave est l'atteinte qui lui est portée par les exonérations injustifiées accordées à une autre minorité ? Dans ce dernier cas, c'est l'ensemble des autres contribuables qui souffrira de cette injustice, et cette iniquité heurte d'autant plus le sentiment public qu'elle favorise spécialement les grandes fortunes internationales, échafaudées souvent grâce à des bénéfices de guerre. En vérité, s'il est un moyen efficace pour augmenter le rendement des impôts, combattre toute désertion et toute fraude fiscale, c'est celui qui consiste à rétablir dans l'esprit du contribuable quelque respect devant la loi fiscale, sentiment subordonné en premier lieu à la conviction que le législateur a tout fait pour mettre ses lois en harmonie avec la justice fiscale et que chacun est réellement imposé d'après ses facultés contributives, sans que quiconque puisse s'y soustraire, surtout par celui qui place ses biens à l'étranger ou préfère y vivre tout en tirant ses revenus du pays national.

Il ne suffit pas de justifier cette étude aux points de vue scientifique et pratique, il convient d'en expliquer le titre même. Nous entendons réserver le terme d'évasion à des situations internationales, c'est-à-dire à des fuites à l'étranger devant l'impôt ; ce n'est pas manière commune : il n'y a qu'à relire l'exposé de la réforme fiscale que M. Germain-Martin, Ministre des Finances faisait le 29 mai 1934 devant la Chambre, pour s'en convaincre [1].

1. Doc. parl. Chambre 1934, p. 780 et suiv., notamment p. 785 : « Il ne saurait exister un moyen unique pour combattre l'évasion fiscale, les procédés à employer doivent être aussi divers que sont variées les manifestations de la fraude », ou « Notre système d'impôts cédulaires fondé sur la déclaration contrôlée qui suppose la sincérité du contribuable, se prête à l'évasion ».

Nous tenons pour préférable celle de la Société des Nations qui a réservé le terme d'évasion à des situations internationales.

Par contre, il n'y a aucune raison pour limiter l'emploi du mot aux hypothèses de l'évasion frauduleuse comme Piatier[1] le fait. Si le vocable possède un certain sens péjoratif, il n'implique nullement que le fait qu'il désigne soit contraire aux lois, et c'est précisément le but de cette étude de démontrer que la loi tolère certaines situations que la justice réprouve.

1. *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, thèse, Paris, 1938, p. 40 et suiv.

CHAPITRE PREMIER

LA NOTION D'ÉVASION LÉGALE

Section I

Les éléments caractéristiques de la notion d'évasion légale

Les conditions en sont au nombre de quatre. Il faut :

1° qu'il s'agisse d'une situation internationale pour laquelle plusieurs législations sont compétentes ;

2° que cette situation permette au contribuable de payer moins d'impôts sur la même matière imposable que si sa situation était purement nationale ;

3° que cet avantage soit légal ;

4° qu'il soit injustifié.

§ 1

Situation internationale

La recherche de la compétence territoriale du législateur en matière d'impôts directs sur le revenu ou la fortune fait découvrir trois éléments pour la fixer et la délimiter : la situation de la matière imposable ou de la source des revenus, le domicile ou la résidence des contri-

buables, leur nationalité. La combinaison de ces trois éléments fait apparaître les situations suivantes[1] :

A. — Propriété (ou son revenu) située dans l'Etat, aux mains :

1° d'un résidant qui peut être :

a. un national ou

b. un étranger ;

ou 2° un non-résidant qui peut être ici encore :

c. un national ou

d. un étranger.

B. — Propriété (ou son revenu) située hors de l'Etat

3° aux mains d'un résidant

e. national ou

f. étranger ;

ou 4° d'un non-résidant

g. national ou

h. étranger.

Cette classification permet de dégager trois groupes de contribuables : nous appellerons ceux du premier groupe, constitués par les hypothèses *a*) et *b*), les contribuables nationaux ; ceux du deuxième, des hypothèses *c*), *d*), *e*) et *f*) les contribuables internationaux ; ceux du troisième, des hypothèses *g*) et *h*) les contribuables étrangers. Il ne peut y avoir d'évasion fiscale que du fait et au regard des contribuables internationaux.

Cette répartition se justifie par le fait que la nationalité n'est pas assez forte, dans l'état actuel de la science financière, pour justifier à elle seule une taxation. La nationalité, en contre-partie des avantages qu'elle

1. Voir WALKER, *Double taxation in the United States*, New York, 1895, cité par RODRIGUEZ-RAMON, *Rép.*, p. 676.

confère, crée des devoirs, celui du service militaire ou de la contribution aux charges publiques ; on ne voit cependant comment pourrait être assujetti à un impôt un national vivant à l'étranger et n'ayant ni biens ni revenus dans son pays d'origine.

La conséquence négative de cette impossibilité est l'assimilation des nationaux non résidants, quant à l'imposition de leurs biens situés à l'étranger, aux étrangers qui se trouvent dans la même situation. Ils échappent les uns et les autres complètement à la compétence fiscale de l'Etat. On peut toutefois se demander s'il n'y a pas évasion fiscale dans le fait d'un contribuable national qui, pour se soustraire à sa contribution aux charges publiques, devenues trop lourdes à son sens, s'expatrie avec ses biens pour vivre dans un pays qui lui demande moins d'impôts. La réponse affirmative à cette question ne saurait faire de doute ; néanmoins l'examen de cette hypothèse et des mesures qu'elle comporte sort du cadre de nos recherches. En effet, celles-ci cherchent à présenter et améliorer l'aménagement du système fiscal, de façon à ce que ne soient pas favorisés des contribuables internationaux par rapport aux contribuables nationaux ; mais il n'est pas du domaine d'une étude de législation financière de chercher le moyen d'empêcher un contribuable national ou international de devenir un contribuable étranger, affranchi de tout lien avec la communauté fiscale nationale. Tout ce que le législateur peut faire c'est ou empêcher cette sortie par des mesures de police ou la rendre onéreuse par un moyen fiscal, tel que la « Reichsfluchtsteuer » allemande ; des mesures de ce genre n'appartiennent plus à la seule législation financière et ne répondent plus à des préoccupations purement

fiscales, elles sont avant tout d'ordre politique et économique.

La conséquence positive de la faiblesse de l'allégeance politique est l'assimilation, du point de vue de cette étude, de l'étranger au national pour autant que, résidant, il tire ses revenus de l'Etat et y ait ses biens.

Les discriminations résultant de la législation fiscale entre ces deux catégories de « contribuables nationaux » ne créent pas conflit international de compétences fiscales ; elles appartiennent à la seule législation interne au même titre que celle qui favorise les revenus du travail par rapport à ceux du capital.

§ 2
Avantage matériel

Dire que le contribuable international doit retirer de sa situation un avantage matériel par rapport au contribuable national, pour qu'il y ait évasion fiscale, paraît presque un truisme ; pourtant c'est cette condition banale qui pose à la réflexion le plus de problèmes et crée le plus de difficultés pour la détermination de la notion d'évasion, au double point de vue, où cela importe, quant aux matières imposables, d'une part, aux causes d'imposition et aux formes de l'impôt, de l'autre.

A. — En premier lieu, convient-il de comparer le montant total des impôts sur le revenu ou le total des droits de succession auxquels le contribuable international est assujetti aux impôts qu'acquitterait pour le même revenu ou la même succession le contribuable national? Si la charge totale n'est pas moindre, peut-on écarter l'évasion ? Nullement, l'égalité des charges peut

être le résultat de doubles impositions compensant des exonérations injustes par ailleurs ; or l'injustice dont le contribuable est victime d'un côté ne saurait légitimer une autre dont il profite. L'intéressé, contribuable de trois Etats ou davantage, est peut-être imposé à des taux plus forts dans l'un, mais profite dans d'autres d'allègements ou d'exemptions.

Aussi n'y a-t-il qu'une manière possible de procéder: comparer pour chaque matière imposable isolément l'impôt payé par un contribuable international à celui payé dans la même hypothèse, par le contribuable national.

Néanmoins, bien que la comparaison doive être établie pour chaque matière imposable, le calcul doit le plus souvent être fait, en tenant compte de l'ensemble des matières assujetties à la catégorie d'impôt à l'égard duquel est envisagée l'éventualité d'évasion.

Il ne suffirait pas, le plus souvent, de comparer le montant dont augmenterait l'impôt national à celui dont diminuerait l'impôt étranger, si une matière imposable étrangère était remplacée par une matière nationale : semblable manière de procéder ne serait juste que si les deux termes de comparaison étaient constitués par des impôts réels, à taux fixe, ou si était comparée à un tel impôt réel, une absence totale d'imposition. Or, l'impôt sur le revenu et celui sur les successions ont été aménagées, dans la plupart des Etats modernes, d'une façon personnelle, en tenant compte de l'ensemble des revenus ou des biens composant la part recueillie dans une succession, avec des abattements à la base et des taux progressifs.

En conséquence, pour comparer l'imposition d'un

contribuable international en raison d'une matière lui appartenant à celle d'un contribuable national, il faudra d'abord calculer l'impôt dû sur un même ensemble de biens ou de revenus par ce dernier. Ce calcul fera apparaître un taux réel dans l'hypothèse d'une progressivité pure et simple, moyen dans la progressivité par tranches, rectifié éventuellement par la considération des abattements et des surcharges. Et ce sera au taux ainsi calculé qu'il faudra comparer l'impôt perçu sur chaque matière imposable pour savoir si le contribuable international tire un avantage de sa situation pour l'imposition de certaines matières imposables.

Assez fréquemment, d'ailleurs, l'avantage est obtenu dans l'imposition des matières nationales, et non dans celle des matières étrangères. Soit, en effet, le cas d'un contribuable ayant recueilli une succession composée de trois immeubles, d'une valeur de 100.000 fr. chacun, situés le premier dans l'Etat en question, les deux autres en B et C. Si l'Etat frappe les successions d'un impôt progressif par tranches, au taux de 20 % pour la première de 100.000 fr., de 25 % pour la deuxième et de 30 % pour la troisième, en ce qui concerne les biens situés chez lui, sans considération de la valeur totale de la succession, tandis que B et C imposent chacun l'immeuble situé chez soi de 30 %, il n'y a avantage que pour l'immeuble situé dans l'Etat national car, si tous les immeubles s'y trouvaient, il percevrait : fr. 20.000 + 25.000 + 30.000, soit 75.000 fr. d'impôt, donc un taux moyen de 25 %. En réalité, les deux immeubles en pays étrangers paient plus que ce taux, mais l'immeuble national ne paye que 20 %, le contribuable retire donc à son égard un avantage de la dispersion internationale de sa fortune.

B. — Une seconde difficulté naît de la question de savoir quelles sont au juste les charges fiscales à comparer. Tel Etat renoncera peut-être totalement à imposer les bénéfices commerciaux ou le fera dans une mesure très minime, tout en frappant les opérations commerciales soit de taxes sur le chiffres d'affaires plus lourdes, soit de patentes très élevées ; un autre grèvera la propriété immobilière de charges publiques indirectes, droits de voirie ou autres, mais en diminuant de l'autre côté l'impôt foncier ; un troisième pourra imposer plus lourdement les bénéfices des sociétés commerciales, en exonérant les revenus des valeurs mobilières de tout impôt. Le plus souvent de tels aménagements ont été pris pour des raisons économiques ou même politiques propres à l'Etat intéressé. Comme l'évasion fiscale est une réalité, et parce qu'il importe de ne pas ouvrir la porte à l'évasion frauduleuse, il faudra restreindre la comparaison à des impôts perçus pour une même cause d'imposition ; sans quoi, il n'y aurait plus de limites aux charges que le contribuable international allèguerait pour échapper à des mesures législatives tendant à enrayer l'évasion fiscale légale.

Par contre, il est évident que la dénomination des impôts importe peu. En fait, il faudra, en matière d'impôts sur le revenu, comparer les impôts perçus sur le revenu d'une matière imposable, en raison de ce revenu, sans considérer si l'impôt se propose d'être une simple contribution ou un prélèvement sur les bénéfices destinés à les limiter : l'impôt peut être un instrument d'une certaine politique économique ou sociale ; mais dans une matière comme celle étudiée ici, il n'y a pas lieu de tenir compte du but de l'impôt, pourvu qu'assis sur le revenu, il soit calculé en fonction de celui-ci.

En matière d'impôts successoraux, seront comparés tous les droits, perçus en raison de la dévolution héréditaire, — abstraction faite du service chargé de les récupérer, et de leur nom, — et calculés en fonction de la valeur de la succession.

Il va d'ailleurs de soi que, si des impôts perçus au même titre sur une même matière imposable sont multiples, c'est leur total qu'il faudra comparer. Ainsi, si un Etat ne perçoit qu'un impôt unique sur le revenu, tandis qu'un autre perçoit un impôt à deux degrés, le premier réel, le deuxième personnel, il faudra d'abord calculer le total de l'impôt ainsi perçu pour l'opposer à l'impôt unique. Il sera procédé de la même façon, quand les deux systèmes d'impôts à comparer sont à plusieurs degrés ; ce serait risquer des résultats inexacts que de vouloir comparer d'abord les impôts réels perçus au premier degré, ensuite les impôts personnels, attendu qu'il serait vraiment extraordinaire que deux Etats répartissent les charges de la même façon entre les deux degrés.

§ 3
Légalité de l'avantage

Une étude correcte de l'évasion légale ne tolère aucun compte des hypothèses d'évasion frauduleuse, où l'intéressé retire de sa situation internationale des avantages de fait, tels que déterminés surtout par des imperfections du contrôle national de ces situations. Elle ne retiendra, d'autre part, que les avantages procurés par l'application normale de la loi fiscale au contribuable international, et ne se hasardera pas aux hypothèses d'évasion par la fraude à la loi, où le contribuable, en se mettant dans une situation exceptionnelle, réussit à éluder une

des conditions d'application de la loi, en évitant, par exemple, d'acquérir un domicile ou même une résidence, ou pour toujours ou simplement à la date prévue pour la liquidation de l'impôt, si bien qu'en fait il ne peut être imposé aux impôts assis au domicile ou à la résidence du contribuable. Ce sont là, au demeurant, des situations anormales, rares en pratique, nullement particulières aux contribuables internationaux, ne requérant aucun examen approfondi, et évitées ou réduites facilement par un législateur attentif, comme le droit fiscal français actuel.

Bien entendu, elle devra être faite d'un point de vue strictement positif. La légalité d'une situation est déterminée par le texte de la loi et surtout par l'application qu'en ont faite les administrations fiscales, dans les limites du contrôle juridictionnel.

Cependant, il n'y a pas lieu de rechercher si les pratiques administratives sont toujours justifiées ; il suffit pour déclarer une évasion légale, que lesdites pratiques restent dans le cadre de la légalité. Celui-là même dont l'avis est que l'administration aurait parfois pu interpréter la loi de façon à empêcher certaines évasions, doit encore les tenir pour « légales » si un changement de ces pratiques n'est pas à prévoir et si donc le contribuable ne risque aucunement de voir ses charges fiscales s'aggraver.

§ 4
Avantage injustifié

Aucun Etat ne saurait à bon droit prétendre compenser par des surimpositions l'avantage advenant à un étranger du fait de vivre dans un Etat étranger à impôts

légers, pour la seule raison que sur son territoire, cet étranger possède certaines sources de revenus ou certains biens. A l'inverse, il serait concevable que des contribuables nationaux se plaignissent, si, par suite de la dispersion internationale de sa fortune, un contribuable ayant la nationalité de l'Etat et y résidant échappait à toute progressivité des impôts personnels ou profitait doublement des abattements à la base, des déductions de dettes ou de charges de famille, et, pour autant, évitait la contribution normale dans les charges publiques, qui est le principe même d'une répartition équitable de ces charges.

En réalité, répartition équitable ne veut pas dire égalité absolue des contribuables, même pas égalité relative pour des facultés égales. Il y a longtemps que le principe de la discrimination des revenus et des fortunes devant l'impôt est admise [1] et il est possible de soutenir que les différences et distinctions entre situations internationales et purement nationales justifient aussi des discriminations ; les différences de nationalité, de résidence, et de localisation des revenus et des biens peuvent y donner lieu à juste titre. Néanmoins on est en droit de se demander, après avoir constaté certaines différences d'imposition, si vraiment le législateur a voulu établir une discrimination, ou si, par contre, ces différences ne sont pas contraires à l'économie générale et à l'idée de la loi fiscale et même ne proviennent pas d'une erreur ou d'un oubli du législateur, ne sont pas simplement une conséquence imprévue de la loi. Bien plus si ces différences sont voulues, du moins rentrent dans la ligne

1. Ozgurel, *La discrimination des revenus au point de vue fiscal*, thèse, Paris, 1938.

générale du système législatif, la question peut être posée de leur conformité aux principes de l'équité fiscale que la loi doit observer, si elle veut prétendre au respect des contribuables.

Section II

L'étude de l'évasion fiscale légale

§ 1

Du meilleur mode de répartition internationale des impôts.

Le problème est délicat à poser, tout au moins à délimiter en ses vrais termes. L'évasion légale peut apparaître comme la conséquence d'une mauvaise détermination des compétences fiscales des différents Etats à tel point qu'il suffirait de découvrir le meilleur mode de répartir équitablement les impôts entre les Etats pour la supprimer en même temps que les doubles impositions. Notre étude a, d'un côté, un objet moins étendu ; d'un autre, elle doit aller plus loin.

Une ventilation internationale des impôts répondrait à un idéal de justice fiscale internationale, chaque Etat ne devant percevoir les impôts que d'après le titre qu'il peut faire valoir à l'égard de chaque contribuable et de chaque matière imposable ; c'est là problème de répartition non des charges publiques entre les contribuables, mais des ressources fiscales entre les Etats. La lutte contre l'évasion fiscale légale n'a pas à s'occuper de cette dernière répartition : son but est la justice interne ; la violation de la justice interétatique ne donne pas néces-

sairement lieu à des évasions, lesquelles présupposent un avantage d'imposition. A supposer que les charges fiscales fussent partout pareilles, un système même injuste de répartition interétatique, universellement adopté, par exemple l'imposition universelle d'après la seule nationalité des contribuables, éviterait doubles impositions et évasions fiscales.

La répartition internationale des impôts intéresse seulement notre étude dans la mesure où elle favorise l'évasion légale. Au demeurant, en fait, compte non tenu des divergences d'aménagement territorial des systèmes d'impôt, il est vrai qu'une ventilation internationale injuste favorise l'évasion, attendu que les charges fiscales ne sont pas pareilles et que, si un Etat, compétent en vertu d'un système injuste, favorise certains contribuables pour certaines matières, il leur offre plus de chances d'une évasion fiscale à l'égard d'un autre Etat, que si la ventilation internationale était plus rationnelle.

D'autre part, la lutte contre l'évasion légale a un autre objectif que la justice internationale, à savoir la justice nationale.

On verra ultérieurement que les principes de la justice nationale peuvent parfois être en contradiction ou du moins en conflit avec ceux de la justice internationale et obliger le législateur à des compromis. Si une justice nationale stricte peut exiger parfois une égalité absolue de certains contribuables devant l'impôt, il n'est pas moins juste de reconnaître que l'Etat se voit parfois obligé de choisir soit de renoncer parfois à ces exigences et d'abandonner certains domaines au législateur étranger pour pouvoir en revanche, en revendiquer d'autres

où le maintien de la justice nationale est encore plus impérieux, soit de provoquer des doubles impositions qui constituent de leur côté une nouvelle injustice.

§ 2

Des doubles impositions et de l'évasion légale.

Y aurait-il entre celle-là et celle-ci une similitude ou même identité d'objets ? De leur comparaison extrinsèque se dégagent certaines différences :

Celle-ci d'abord : la double imposition est preuve et résultat de l'exercice dans le domaine fiscal d'au moins deux souverainetés ; l'évasion fiscale s'apprécie, au contraire, du point de vue d'une seule législation. L'avantage fiscal retiré d'une situation internationale peut très bien constituer une évasion uniquement à l'égard d'une seule des législations intéressées, dans toutes les hypothèses où ces avantages résultent des différences internationales des charges ou de l'aménagement défectueux d'un seul système législatif. L'évasion est donc souvent un fait simplement relatif.

Cette autre, ensuite :

La double imposition a pour seule cause la concurrence de deux autorités fiscales à l'égard de la même matière imposable.

Il peut aussi y avoir une concurrence négative, une carence simultanée de toutes les législations intéressées pour une matière imposable, qui donne lieu, forcément à une évasion fiscale. Mais ce phénomène complémentaire à celui qui engendre les doubles impositions n'est qu'une cause de l'évasion parmi plusieurs autres.

Le problème qui correspond dans cet ordre d'idées

à celui des doubles impositions, celui des lacunes internationales d'imposition, n'est donc qu'un aspect de la question plus large des évasions légales.

Sous le rapport méthodique, ce sont aussi des différences. La lutte contre les doubles impositions se fait par recherche et application de principes permettant de délimiter négativement la compétence territoriale des différentes législations fiscales. C'est seulement dans le domaine restreint, où l'évasion est absolue à l'égard de toutes les législations intéressées, que la lutte contre elle se fait par la recherche des principes positifs permettant l'extension de la compétence d'une de ces législations.

En pratique, les conventions internationales tendant à la suppression des doubles impositions, en cherchant à promouvoir une compétence rationnelle, sont amenées naturellement, à fixer en même temps des principes négatifs de délimitation et positifs de l'harmonisation des systèmes en présence. C'est là le seul service que les travaux sur la double imposition aient rendu dans la lutte contre l'évasion. En revanche, la recherche des principes négatifs de délimitation des compétences a souvent fait oublier les exigences positives de la justice fiscale nationale, et beaucoup de législations, dans le souci légitime d'éviter l'injustice des doubles impositions, ont commis celle de favoriser indirectement certaines situations internationales.

Pour s'en convaincre il n'est que de regarder les méthodes que les économistes chargés par la Société des Nations ont préconisées pour combattre les doubles impositions [1]: presque toutes aboutissent à une répartition schématique des impôts frappant les situations internationales, et

1. Voir chez RODRIGUEZ-RAMON, p. 680.

ne tiennent aucunement compte des exigences de la justice nationale [1]. D'un autre côté, il est évident, et que la lutte contre l'évasion fiscale ne doit pas porter atteinte aux progrès réalisés en matière de doubles impositions, et que la recherche de principes positifs de justice fiscale ne doit pas non plus avoir pour résultat de créer de doubles impositions nouvelles. La conciliation de ces points de vue rend la tâche du législateur fiscal souvent ardue.

Le problème ainsi dégagé, dégagé de questions voisines ou connexes, il faut préciser le but positif de son étude. Les conditions énoncées ci-dessus sont en soi de sens bien différent.

Celles de la situation internationale et de la légalité ne constituent, au fond, que des restrictions du problème ; face aux évasions internationales, existent aussi des désertions légales dans le cadre national, et à côté de l'évasion légale la frauduleuse. Les deux autres conditions touchent au fond du problème : l'avantage fiscal injustifié est l'essence de l'évasion. Ainsi deux questions sont posées : l'une, touchant les circonstances d'où peuvent naître des avantages fiscaux dans les situations internationales, et donc les causes de l'évasion fiscale légale ; l'autre relative à la mesure où les avantages dûs à ces causes sont, du point de vue des principes positifs, injustifiés.

Des réponses à ces deux questions dépendent les moyens de remédier aux injustices, les solutions possibles.

1. La différence des charges fiscales des différents pays est la cause d'une forme de l'évasion. Assigner d'une façon rudimentaire, par exemple l'impôt réel au seul pays de la situation des biens imposables, peut favoriser les placements étrangers des nationaux résidants au préjudice des placements nationaux. Seule la première méthode citée par Rodriguez-Ramon, celle du précompte des impôts étrangers sur un impôt national, frappant tous les revenus ou tous les biens, eût évité ce défaut. Il n'a pas eu la préférence des experts et n'a presque pas trouvé d'applications en pratique.

Section III

Les causes de l'évasion légale.

Ce sont d'abord l'adaptation incomplète de principes de personnalité du système national aux situations internationales ; ensuite les différences d'aménagement des différents systèmes nationaux et enfin les différences de charges et de taux parmi les différents Etats.

Chacune de ces causes à soi seule peut créer des cas d'évasion, est indépendante de l'autre. Néanmoins, il est évident que dans une situation internationale donnée chacune des trois peut contribuer pour sa part à alléger la charge du contribuable et que leur cumul est en pratique assez fréquent.

§ 1

Adaptation incomplète du système national d'impôts aux situations internationales.

L'accroissement constant des charges publiques a rendu indispensable les impôts directs comme instrument du maintien de l'équité fiscale. La même raison a exigé la prévision d'un maximum de leur rendement laquelle présume que leur aménagement répond à la double condition d'être basé sur le revenu ou la fortune réels et non fictifs, et de frapper le contribuable en tenant compte de ses facultés contributives. C'est, en effet, à cette formule de l'imposition d'après les facultés personnelles du contribuable qu'ont abouti toutes les recherches tendant à réaliser dans la mesure du possible la justice fiscale.

Imposer le contribuable d'après ses facultés personnelles, c'est l'imposer d'après l'ensemble de ses revenus ou de sa fortune, tenir compte de certaines charges et de certaines dettes qui les grèvent, lui accorder des abattements à la base, des réductions pour charges de famille, ou à l'inverse, le frapper d'un supplément s'il est célibataire ou sans enfants ; c'est avant tout renoncer au taux purement proportionnel, le remplacer par un taux progressif, augmentant avec l'importance du revenu ou de la fortune à imposer, d'après le principe de la progressivité par tranches ou de la progressivité pure et simple.

En revanche cette « personnalité » de l'impôt suppose, pour son application normale, l'indivisibilité de la matière imposable devant l'impôt. Dès que la situation d'un contribuable devient internationale, notamment lorsqu'il possède des biens et des revenus en plusieurs Etats, il y a, par la force des circonstances, division et pluralité de compétences fiscales ; les recherches en vue de la délimitation de ces compétences ont montré qu'il n'est ni possible ni rationnel de vouloir les rattacher à une qualité indivisible du contribuable, telle que son domicile ou sa nationalité, et non plus de discuter le droit des Etats où les revenus ont leur origine, ou les biens leur situation d'imposer le contribuable en raison de ceux-ci, au moins dans une certaine mesure. Ce principe a donc amené la division de la compétence fiscale des Etats à l'égard du contribuable international. Tout naturellement, le législateur national s'est vu en face de grandes difficultés lorsqu'il a voulu concilier la personnalité de l'impôt frappant une personne indivisible avec la nécessité de diviser l'impôt en raison des biens venant de

l'étranger ou y situés. Comment éviter que le contribuable profite plusieurs fois d'un abattement à la base destiné à lui garantir un minimum vital ? Comment empêcher pratiquement le contribuable d'obtenir, partout où il est imposable, la déduction totale de ses dettes ou charges ? Comment assurer l'application de la progressivité de l'impôt ou des surtaxes également progressives au célibataire ou au ménage sans enfants, alors que ces surtaxes procèdent souvent de préoccupations purement nationales d'ordre démographique ?

Au surplus, alors même qu'un législateur a adopté un système territorial, satisfaisant en lui-même en ce sens que, tout en évitant le danger des doubles impositions, il frappe tous les faits relevant de sa compétence normale, la mise en œuvre de ce système, notamment en ce qui concerne son aménagement personnel et familial risque d'être incomplet, de présenter des lacunes, à moins que le législateur n'ait veillé particulièrement à les éviter.

§ 2

Différences d'aménagement des systèmes fiscaux nationaux.

Les situations internationales étant beaucoup moins nombreuses que les situations purement nationales, la conception de l'économie des impôts néglige souvent de tenir suffisamment compte des particularités des premières. Par conséquent, un système complet d'impôts directs, logique en lui-même, où chaque branche complète les autres et est complétée par elles, frappe le contribuable dans ses différents revenus et sa fortune, mais ne s'applique complètement qu'au contribuable national.

Dès que ce contribuable modèle fait place au contribuable international, l'application de la loi nationale n'est plus que fragmentaire, limitée à la mesure où la situation internationale rentre dans ses prévisions, sans considérer si cette situation particulière reçoit une solution fiscale logique, complète ou non.

C'est là une particularité du droit fiscal international, qui la distingue du droit privé international. Quand un problème relevant de ce dernier est soulevé devant la juridiction d'un Etat, celle-ci est obligée de chercher un statut qui règle le problème en entier, d'après la loi de l'Etat de la juridiction ou toute autre ; encore faut-il que la question soit résolue intégralement et d'une façon logique ; en vérité une situation est parfois régie par plusieurs statuts, du moins les questions auxquelles chacun s'applique, sont nettement définies, et la juridiction est obligée de donner au cas d'espèce une solution complète, sous peine de déni de justice.

En droit fiscal, il n'y a pas de conflits de lois dans le sens du droit international privé ; une administration nationale ne peut imposer un fait que dans les conditions et les limites de la loi nationale, comme l'administration étrangère peut imposer, le cas échéant, le même fait dans le cadre de ses lois. Il n'y a jamais possibilité ni tendance à appliquer à un fait donné un système complet de lois quelconques ; chaque Etat applique dans la limite étroite de l'interprétation restrictive ses lois d'impôts, sans se soucier de l'imposition des faits qui lui échappent ou de leur imposition ailleurs. D'autre part, l'administration fiscale n'impose que ce qu'elle est en droit d'imposer sans s'occuper de savoir si le fait en question est imposable ailleurs ou non, il n'y a pas de deni d'imposition.

Cet état de choses ne doit, d'ailleurs, pas durer éternellement. Il ne résulte pas en effet, de ce que les lois d'impôt seraient d'une nature foncièrement différente de celle des autres lois, ou ne se prêteraient pas à une application logique, ou à une harmonisation par la jurisprudence, comme certains travaux récents l'ont montré [1].

Il provient plutôt du fait que les lois d'impôts n'ont pas encore acquis le caractère de nécessité de droit naturel, ne sont pas encore entrées sous une forme générale dans le droit commun des peuples civilisés.

Lorsqu'une succession s'ouvre, il est généralement admis qu'elle doit être dévolue à des héritiers, que les dettes sont en principe transmises à ceux-ci, que la succession doit faire l'objet d'un partage entre eux, et il s'agit dans les conflits du droit international privé de trouver la règle compétente pour assurer la mise en œuvre de ces principes. En droit fiscal, il n'y a aucun fonds juridique commun d'où il résulterait qu'un revenu doit forcément être imposé ; si la solidarité a été assez grande parmi les individus pour admettre que chacun doit toujours trouver son droit, elle ne l'a pas été jusqu'à maintenant entre les Etats, si bien qu'il n'existe même pas de germes d'un droit fiscal commun.

A supposer que les différents régimes fiscaux fussent égaux, les fragments se complèteraient dans une certaine mesure, se superposeraient par endroits, tandis que subsisteraient les lacunes éventuelles des systèmes nationaux. En fait, les différentes lois fiscales ne sont

1. Voir RENARD, *La valeur de la loi*, 1928 ; « La théorie des *leges mere poenales* », *Mélanges Hauriou*, 1929 ; TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales «, *Sources du Droit*, t. 3, p. 101 et suiv. ; DELPECH, « Le pouvoir « lié » des tribunaux et les lois fiscales », *Mélanges Carré de Malberg*, 1933, p. 80 et suiv.

nullement pareilles. De là, de nombreuses doubles impositions, le législateur fiscal ayant toujours tendance à étendre l'application de l'impôt ; de là aussi des écarts, des inégalités dont le contribuable peut profiter, des différences d'aménagement susceptibles d'amener des exonérations totales pour quelques matières imposables ou simplement d'atténuer certaines charges.

Il est aisé, en effet, de supposer ou de constater qu'à l'étranger certains impôts ont une autre assiette territoriale : des divergences de conceptions existent pour tous les impôts qui ne se rattachent pas à des faits d'une territorialité certaine ; tandis qu'aucun doute n'est possible à l'égard des impôts fonciers, qu'apparemment la pluralité des Etats frappent les bénéfices industriels et commerciaux réalisés dans les établissements situés sur leur territoire, les conceptions diffèrent quant à la base territoriale des impôts sur les salaires, sur les revenus des professsions libres ou des créances, tel Etat les imposant à leur source, tel autre au domicile de leur bénéficiaire, si bien que celui-ci risque une double imposition s'il est domicilié dans ce dernier Etat ou profite d'une exonération totale, s'il habite le premier. En matière de droits de succession, certaines législations pourront attacher les meubles corporels au domicile du défunt et ne pas les frapper d'impôt en raison du seul fait de leur situation matérielle, et d'autres s'arrêter à celle-ci, en sorte que les bijoux ou la collection constituant une succession ouverte dans ce dernier pays, mais déposés dans un pays du premier groupe, échappent à tous droits. Il se peut aussi que tel législateur ait institué un impôt sur le revenu à double degré, en répartissant la charge fiscale totale d'une certaine façon entre les deux

degrés, alors que tel autre législateur, adoptant en principe le système, répartisse autrement la charge totale, en imposant par exemple davantage le degré des impôts cédulaires et demandant moins à l'impôt général ; pour autant le contribuable qui tirera ses revenus du premier pays, mais vivra dans l'autre, en profitera, car il ne payera à la base qu'un impôt inférieur à celui qu'il payerait dans le pays de son domicile et, d'autre part, il échappera à la compensation de l'impôt général du premier Etat, plus lourd que celui qu'il payera. Ou bien encore, d'autres pays demanderont plus à l'impôt sur le revenu, en renonçant à établir un impôt sur la fortune ou en la frappant dans une moindre mesure, si bien que le contribuable qui mettra ses biens improductifs à l'abri dans ce pays profitera de cet aménagement.

Au total, différences d'aménagement innombrables, qui conduisent une étude approfondie du droit fiscal comparé à savoir que beaucoup de grandes fortunes internationales bénéficient, grâce à leur aménagement judicieux, de véritables immunités fiscales.

§ 3

Différences de charges ou de taux.

En dehors de toute insuffisance du système national et de toute différence d'aménagement des systèmes, le contribuable international peut tirer profit du fait que les impôts étrangers appelés à être substitués aux impôts nationaux sont moins onéreux. Si le revenu d'un immeuble dans son pays d'origine et de résidence est frappé de 25% d'impôt, et à l'étranger seulement de 10%, le contribuable aura, du point de vue fiscal, un

intérêt évident à acquérir des immeubles à l'étranger par préférence aux immeubles nationaux. Ce n'est qu'un exemple des multiples avantages fiscaux que peut procurer la dispersion internationale d'une fortune. En fait, les taux des impôts varient beaucoup d'un pays à l'autre, frappant, ou bien dans leur généralité la fortune et le revenu, ou bien seulement quelques-unes de leurs formes.

Les raisons de la clémence fiscale d'un législateur étranger sont multiples. Les conceptions modernes sur la nécessité des impôts directs n'ont pas encore été adoptées dans certains pays ; ou certaines classes y ont obtenu, grâce à leur puissance politique, un régime fiscal de faveur. En dehors de ces raisons, les impôts bas peuvent correspondre à des charges publiques moins lourdes que celles de l'Etat national, ou aussi provenir d'une meilleure péréquation des charges fiscales, du fait que les grands revenus et les grandes fortunes sont plus nombreux dans un pays que dans un autre, ou de ce que l'assiette des impôts repose sur une base plus large, comprend toutes les classes de la population et frappe aussi les revenus moyens et les petits. D'autres pays, neufs, riches en matières premières, mais pauvres en capitaux, exemptent de tout impôt la richesse étrangère à laquelle ils font appel pour leur mise en valeur. Une dernière catégorie fait de la diminution des impôts un instrument de politique économique, attire ainsi les capitaux étrangers moins pour sa mise en valeur que pour le développement de ses marchés financiers, dans le but d'obtenir pour ses banques la gestion des portefeuilles étrangers et encore d'inciter les grands groupements internationaux à y fixer leur siège social et le centre de leur activité. Cette politique n'a, d'ailleurs, de sens

que dans des petits pays où ces apports étrangers peuvent constituer un élément important dans l'économie du pays ou même, dans de tout petits pays comme le Liechtenstein, l'élément constitutif.

En pratique il sera souvent difficile, sinon impossible, d'établir la distinction entre les différences de charges fiscales ou de taux et celles de l'aménagement du système fiscal, lorsque ces dernières procurent au contribuable non une exonération totale, mais seulement un avantage quantitatif. Aussi cette étude, pour des raisons pratiques, n'entendra-t-elle parfois par différences d'aménagement que celles consistant en une exonération totale et comprendra-t-elle les différences quantitatives dues à un aménagement différent de l'impôt parmi les différences de charges ou de taux, car, en définitive, il importe peu pour le résultat final que ces différences quantitatives proviennent d'un aménagement différent ou de charges moins lourdes.

Section IV

L'application des règles de justice fiscale nationale aux situations internationales.

Telles qu'elles ont été ci-dessus relevées, les causes et les formes de l'évasion fiscale laissent cette impression que, pour une partie des hypothèses, il ne saurait être question d'un avantage justifié : lorsque le législateur national, par l'emploi d'une mauvaise technique législative, permet à un contribuable, dans l'assujettissement à un impôt personnel, ou d'obtenir une application répétée des réductions pour charges de famille, des abat-

tements à la base ou d'échapper à la progressivité de l'impôt, c'est-à-dire à l'imposition correspondant à ses facultés contributives, et qu'il résulte, d'autre part, des circonstances qu'il n'y a là nullement une discrimination voulue, on ne saurait contester le caractère injustifié de l'avantage, de même lorsqu'un contribuable échappe à l'imposition d'un revenu ou d'un bien parce que l'Etat du domicile la néglige en faveur de celui de la source du revenu ou de la situation du bien, tandis que dans la conception de ce dernier Etat l'impôt revient au domicile ; en effet, les deux législations intéressées sont d'accord sur la nécessité de frapper le revenu ou le bien, mais, grâce à la divergence d'opinion sur le lieu d'imposition, le bénéficiaire du revenu échappe à tout impôt, conséquence aussi injuste que celle que l'assujettissement dans la même hypothèse à un double impôt du bénéficiaire domicilié dans l'autre des deux Etats.

La question de légitimité se pose au contraire pour les avantages retirés des différences de taux ou de charges et peut-être même de ceux purement quantitatifs résultant des différences d'aménagement des impôts : le caractère international peut justifier certaines discriminations, la question étant ouverte de savoir s'il convient d'imposer l'avoir d'un étranger de la même façon que celui d'un national. D'autre part, les Etats admettent souvent en matière internationale des discriminations moins en considération de l'élément qui confère à la situation son caractère international, la nationalité ou le domicile du contribuable ou simplement la situation de la matière imposable, que par un souci de politique économique ou sociale, étrangère à toute préoccupation essentiellement fiscale. Ainsi tel Etat, pour développer

son expansion économique, favorisera-t-il devant l'impôt les revenus commerciaux ou ceux du travail tirés de l'étranger par ses nationaux ; tel autre frappera les revenus nationaux de valeurs mobilières étrangères d'un taux plus élevé, pour lutter contre l'exportation des capitaux, tandis qu'un troisième, au marché financier saturé de capitaux, découragera par les impôts chers, les capitaux étrangers venant s'investir chez lui, ainsi que firent, avant la guerre actuelle, les Etats-Unis d'Amérique et la Suède.

Comme il s'agit ici de dégager des principes généraux, il faut faire abstraction de ces considérations particulières, susceptibles, le cas échéant, de justifier des atteintes aux seules règles d'une équité fiscale abstraite.

Celle-ci, ainsi qu'il a été dit plus haut, ne peut pas être l'égalité absolue de tous les contribuables internationaux avec les contribuables nationaux. D'une part, s'imposent des discriminations inhérentes à la nature des choses ; d'autre part, la compétence du législateur national connaît des limites naturelles à l'imposition totale de matières sortant par trop de son rayon d'action.

Les principes variables de cette équité ne se dégagent que d'un examen repris des différentes situations.

Il est évident, au surplus, que cette étude ne vise aucunement à porter atteinte aux idées de délimitation internationale des compétences législatives, mais se propose uniquement de savoir dans quelle mesure la législation nationale est appelée à corriger les injustices résultant éventuellement du jeu international des compétences.

Quatre situations internationales ont été aperçues, énoncées ci-dessus, à savoir : — la possession par un

national résidant de matières imposables étrangères ; — La même possession par un étranger résidant ; — la possession par un national non résidant d'une matière nationale ; — la même possession par un étranger non résidant.

Elles ne nous paraissent pas suffisantes à cette heure pour le but de notre étude : Il convient de sous-distinguer dans la deuxième, selon que la matière imposable se trouve ou non dans le pays d'origine de l'étranger. Il est donc 5 hypothèses à examiner. La recherche des principes de justice pour chacune sera facilitée grandement, pour qui se rend compte qu'à chacune des trois premières correspond une des deux dernières et que les principes positifs de justice fiscale à appliquer sont limités par les principes applicables aux hypothèses complémentaires. Ainsi qui se demande comment doit être imposé le revenu étranger d'un national résidant doit tenir compte des principes régissant l'imposition d'un revenu national d'un étranger non résidant, et qui examine comment doit être imposé le revenu ou le bien qui reviennent à un étranger résidant de son pays d'origine, doit se demander en même temps comment il serait juste d'imposer le revenu ou le bien national d'un national résidant à l'étranger. C'est pourquoi les hypothèses sont ci-après réparties en trois groupes de deux, la cinquième hypothèse, celle de l'imposition d'une matière nationale, faisant contrepoids à la fois à la première et à la troisième hypothèse.

I. — *Biens et revenus étrangers revenant à des nationaux résidants et biens et revenus nationaux revenant à des étrangers non résidants.*

On chercherait en vain, dans la situation du national ayant des biens ou des revenus à l'étranger, le fondement

permettant de la discriminer de celle d'un contribuable national. Le domicile et la nationalité rattachent en même temps ce contribuable au pays, il appartient pleinement à la communauté fiscale nationale, et il n'y a aucune raison que son imposition totale soit inférieure ou supérieure à celle des contribuables nationaux.

Tout en respectant la compétence fiscale restreinte de l'Etat de la situation des biens et de la provenance des revenus, l'Etat national est en droit de prendre les mesures nécessaires pour maintenir l'égalité des contribuables internationaux de cette catégorie avec les contribuables nationaux, et chaque avantage fiscal qu'un national résidant tire de la possession de biens ou de revenus à l'étranger peut donc être considéré comme une évasion fiscale.

Quant à l'imposition des propriétés et revenus d'étrangers non résidants, l'Etat doit se rendre compte que l'Etat du domicile, qu'il soit ou non en même temps celui de la nationalité, a aussi une certaine compétence fiscale dans le cadre de l'intérêt économique que le contribuable y possède. D'autre part, l'Etat de la situation des biens ou de l'origine des revenus n'est pas appelé à imposer le contribuable d'une façon personnelle, attendu que ce contribuable n'a aucun lien personnel avec lui, que ses charges de famille lui sont indifférentes et que la totalité de ses facultés contributives lui est inconnue. La justice fiscale exige seulement que cette matière soit taxée à un taux correspondant au taux normal perçu de tous contribuables, sans considération de leur personnalité.

Ce taux est facile à trouver lorsque l'Etat a adopté le système d'un impôt à double degré, le premier degré étant constitué par des impôts cédulaires réels. Même

dans le cas d'un impôt personnel unique, la recherche n'en est pas difficile non plus, car l'Etat ne renoncera pas, en effet, à percevoir certains impôts par voie de retenue à la source d'une façon réelle, quitte à rendre à l'impôt son caractère personnel par des imputations de ces retenus sur l'impôt unique ou par des redressements à la fin de la période d'imposition. L'imposition à ce taux normal une fois assurée, la tâche de l'Etat de la situation de la matière imposable est achevée ; il appartient au législateur du domicile de réaliser la justice fiscale dans l'imposition totale du contribuable.

En résumé, les deux premiers principes de justice sont les suivants :

1° Imposition totale du contribuable national résidant ayant des biens ou des revenus à l'étranger non inférieure à celle des contribuables nationaux.

2° Imposition d'une matière nationale revenant à un étranger non résidant d'après un taux normal faisant abstraction de la personnalité de l'impôt.

Entre les deux situations types s'intercale celle du contribuable étranger qui, tout en ayant dans l'Etat d'origine de ses revenus ou de la situation de ses biens une résidence, n'y a pas son domicile réel. Dans ce cas, la compétence de l'Etat dépasse celle de l'Etat de la simple situation des matières imposables ; il lui appartient, à notre avis, d'assurer l'égalité du contribuable avec les contribuables nationaux au moins dans la mesure fixée par l'importance des matières imposables nationales, d'où un troisième principe :

3° Imposition d'une matière nationale appartenant à un contribuable résidant, mais ayant ailleurs son domicile réel, au moins égale à celle d'un contribuable national

ayant des biens ou revenus égaux aux revenus ou biens nationaux de ce contribuable international.

II. — *Biens ou revenus possédés par un étranger résidant dans son pays d'origine, et biens ou revenus nationaux appartenant à des nationaux non résidants.*

La juste imposition des étrangers résidants à suscité des réponses très variables. Les unes estiment que les étrangers doivent être moins lourdement imposés que les nationaux, car ils ne partagent pas leurs droits politiques ; d'autres que leur imposition doit être égale, car ils participent à tous les avantages de la vie économique de la nation et bénéficient de la protection de ses lois et de son ordre public ; certaines mêmes qu'elle soit aggravée, car tout en participant à la vie économique du pays, ils échappent aux devoirs politiques des citoyens, notamment au service militaire.

La solution se trouve grandement facilitée lorsqu'est considéré le problème inverse, celui des nationaux vivant à l'étranger. Lorsque ceux-ci possèdent des biens ou des revenus dans leur pays d'origine, on peut dire qu'il revient à ce dernier d'assurer à leur encontre, jusqu'à concurrence de la valeur de ces biens ou revenus une imposition égale à celle des contribuables nationaux résidants. Cela n'implique nullement que l'imposition totale de ces nationaux non résidants doive être égale à celle des résidants, car les premiers peuvent posséder des biens à l'étranger, dans le pays de leur domicile ou ailleurs, pour l'imposition desquels le pays d'origine ne possède pas de titre ; on admet, en effet, généralement que, le principe d'allégeance politique étant beaucoup plus ténu que celui de l'intérêt économique, les pays du

domicile et celui de la situation des matieres imposables ont des titres plus forts à faire valoir que le pays d'origine.

Uniquement dans le cas où le pays de situation des biens ou des revenus est précisément le pays d'origine, il paraît que l'imposition totale des matières imposables nationales lui revienne du moins jusqu à concurrence de la valeur de ces matières. Dans cette limite, l'Etat national est appelé même à appliquer un impôt personnel. A considérer les hypothèses en pratique, la solution paraît satisfaisante : lorsqu'un national quitte son pays tout en y laissant sa fortune, l'Etat de son nouveau domicile ne saurait avoir plus de titres que l'Etat national pour l'imposition de ces biens, et il serait notamment injuste que le contribuable pût profiter de son émigration personnelle pour être soumis... quant à ses biens nationaux... à un impôt personnel moins lourd. Enfin, lorsqu'un national vivant à l'étranger place de préférence ses biens dans son pays d'origine pour en avoir toute la protection, la même solution répond également au sentiment de justice.

De ces considérations se dégagent les principes de justice suivants :

4° Imposition des biens ou revenus nationaux d'un national non résidant égale à celle d'un même revenu ou d'une même fortune d'un contribuable national.

5° Non imposition des étrangers résidants à l'égard des biens ou revenus leur appartenant dans leur pays d'origine.

Cette règle peut d'ailleurs comporter, à l'occasion, certaines corrections : le domicile donne des titres à l'imposition des biens et revenus possédés dans l'Etat et, comme on verra plus loin, pour celle des matières

possédées ailleurs que dans le pays d'origine. Mais si ces sources d'impôt sont inexistantes parce que le contribuable ne dispose que de revenus ou de biens dans son pays d'origine, le pays du domicile a droit à un certain minimum d'imposition, même s'il doit empiéter, pour autant, sur la compétence naturelle du pays d'origine.

III. — *Biens et revenus possédés par un étranger résidant ailleurs que dans son pays d'origine.*

La discrimination apparemment justifiée dans l'hypothèse précédente, ne l'est pas en celle-ci, l'assimilation des étrangers résidants aux nationaux résidants nous semble ne pas s'imposer seulement pour les matières nationales, mais aussi pour celles possédées dans les pays autres que le pays d'origine : étant donné que la nationalité seule ne constitue pas un titre suffisant pour l'imposition, le fait de vivre à l'étranger permettrait aux contribuables d'échapper à leur imposition normale, si un titre complet pour l'imposition des matières en question n'était pas reconnu au pays de leur domicile, et le fait même que les intéressés possèdent encore des biens dans leur pays d'origine, ne saurait suffire pour conférer à celui-ci la compétence fiscale pour les matières possédées dans un pays autre que celui du domicile : car, la nationalité et le domicile sont, le plus souvent, des éléments nécessaires, mais la possession de biens dans le pays d'origine ne l'est pas ; si donc cet élément fortuit venait à disparaître, toute compétence fiscale de l'Etat de la nationalité s'évanouirait avec lui. Il est donc plus rationnel de reconnaître pour les biens en question la compétence unique de l'Etat du domicile et en même temps son devoir d'assurer l'égalité de ces

contribuables étrangers avec ses nationaux. D'où le principe suivant :

6° Imposition des étrangers, quant aux biens ou revenus tirés d'un pays étranger autre que leur Etat d'origine, au moins égale à celle des contribuables nationaux.

Reste une dernière question : celle du cas où un étranger résidant possède des sources de revenus ou des biens, en même temps, dans son pays d'origine et ailleurs, dans le pays de son domicile ou dans de tiers pays. Une double compétence personnelle existe : celle du pays d'origine, limitée au montant des revenus ou des biens qui s'y trouvent, et celle de l'Etat du domicile, investi d'une compétence générale pour assurer la personnalité de l'imposition totale du contribuable, tout en respectant la compétence d'exception du pays d'origine.

CHAPITRE II

LES POSSIBILITÉS DE SUPPRESSION DE L'ÉVASION FISCALE LÉGALE.

L'évasion fiscale légale étant une grave atteinte à la justice fiscale nationale, il appartient à l'Etat intéressé de la supprimer par l'action de certains agents et par le jeu d'un système approprié à cette fin.

Section I

L'œuvre du redressement.

L'autorité compétente est-elle le législateur interne et lui seul ? La jurisprudence ne pourrait-elle, dans quelques hypothèses du moins, suppléer à l'insuffisance législative ? D'autre part le recours aux conventions internationales est-il négligeable ? Et si la jurisprudence et les conventions internationales ont un rôle à jouer dans la lutte, ce rôle pourra-t-il primer celui de la législation interne ?

§ 1

La jurisprudence.

Lorsque l'évasion légale n'est que la conséquence d'un oubli par le législateur, dans l'élaboration hâtive d'une loi d'impôt, des répercussions de celle-ci sur les

situations internationales, au point de permettre, par exemple, une déduction répétée d'un passif successoral ou l'application d'un tarif inférieur à celui correspondant aux facultés globales du contribuable, il est dans l'ordre de se demander si la jurisprudence n'est pas en mesure ou en devoir de réaliser l'idée primitive du législateur.

L'ancienne conception rigide que le pouvoir de la juridiction fiscale est strictement lié et limité par le texte même de la loi, l'interprétation littérale des lois fiscales seule permise et toute interprétation libre, toute extension des textes par voie d'analogie, toute utilisation de la libre recherche scientifique prohibées, a été sérieusement ébranlée par la démonstration définitive en certains travaux récents[1] que, les lois fiscales ne se distinguant nullement en leur essence des autres lois, une interprétation « idéaliste » (Renard), est aussi légitime en matière fiscale que civile, étant donné surtout que les lois fiscales ne règlent en définitive que la répartition des charges publiques entre les contribuables, c'est-à-dire par une voie indirecte,d es rapports de particulier à particulier[2].

Toutefois, les mêmes auteurs sont d'accord pour limiter l'interprétation scientifique, en précisant « que la matière fiscale reste matière strictement législative »[3], et le Doyen Delpech de préciser « que l'établissement des impôts est œuvre de loi, que l'assujettissement des faits juridiques aux droits fiscaux est subordonné à l'édiction et à la donnée du tarif spécial expressément prévu, que la sujétion fiscale est sous la garantie de la loi et ne saurait souffrir une atteinte extra-légale et,

1. Voir les travaux cités page 26, en note.
2. RENARD, *Mélanges*, p. 665, note.
3. TROTABAS, p. 107.

pour autant, illégale, et qu'en matière fiscale les juges n'ont pas le droit d'imposition.

Qu'en conclure en l'espèce ?

Comme il s'agit d'imposer des contribuables injustement exempts ou favorisés, il y a lieu, pour supprimer la plupart des cas d'évasion légale, en réalité d'exemption injustifiée, d'instituer de nouvelles taxes, aux fins soit de combler les lacunes résultant des différences internationales d'aménagement des systèmes fiscaux, soit de compenser les avantages créés par les inégalités internationales de charges ou de taux. Au premier cas, posé plus haut, d'ajustement défectueux d'une loi d'impôt aux situations internationales, il s'agirait, en partie du moins, d'édicter la correspondance du taux de l'impôt aux facultés totales du contribuable, d'opérer en fait une augmentation de tarif ; et il paraît difficilement admissible que la jurisprudence le puisse ; au deuxième, celui de la répartition d'un passif successoral ou de charges grevant un revenu, ou de l'obstacle à une application répétée d'abattements à la base ou de réduction pour charges de famille, il s'agit, en plus d'une constatation de la défectuosité du règlement présent, de la découverte et de l'application d'un mode de ventilation et d'un règlement pratique et complexe de plusieurs éléments, et il ne peut, non plus, dans l'état actuel des choses, être question de conférer à la jurisprudence un tel pouvoir.

Mais pourquoi cette impuissance de la jurisprudence, surtout si, de principe, elle ne tient pas à une particularité naturelle des lois fiscales, au point qu'elle empêche ce qui est, en d'autres domaines, autant en droit civil qu'en droit public, l'œuvre prétorienne reconnue légitime.

La raison en est qu'en matière fiscale les institutions n'ont pas encore le caractère naturel et nécessaire acquis en d'autres matières. Le législateur, sous la pression de nécessités pratiques, est toujours à la recherche de nouvaux systèmes ; aucune autre matière de droit n'est sujette à autant de modifications rapides que le droit fiscal ; le législateur ne laisse point à la jurisprudence le temps nécessaire pour parfaire un système fiscal en l'arrondissant et y accomplissant le lent travail de polissage et de finissage réalisé en matière civile au travers des siècles.

Il est d'expérience aussi que le législateur ne s'embarrasse guère dans le domaine fiscal de chercher des principes généraux pour servir de fondements à une construction durable ; ce qui lui importe avant tout, c'est le rendement immédiat de l'impôt. Lorsque, d'aventure, il part d'une idée générale susceptible de servir de point de départ à une interprétation idéaliste, il ne manque pas, le plus souvent, de mutiler lui-même cette idée dans la réglementation des détails. S'il la laissait inachevée, la jurisprudence pourrait la compléter et la parfaire ; en y apportant souvent de précises dérogations, défavorables au contribuable, il enlève toute légitimité au travail tendant à éviter que ce même contribuable puisse retirer, de son côté, un avantage injustifié de cette réglementation. Ainsi, en matière de déduction du passif successoral, parce que après que le législateur, ayant exclu arbitrairement certaines dettes de cette déduction, a tout ensemble augmenté le rendement de l'impôt et violé l'idée d'imposition de la fortune réelle du contribuable, la jurisprudence serait mal venue à vouloir redresser les oublis de la loi dont le contribuable profite, tandis qu'elle est incapable de supprimer de l'autre côté les rigueurs injustes.

Un exemple frappant est fourni par la législation française.

La loi du 25 février 1901, introduisant les premiers principes de personnalité dans l'impôt sur les successions, a autorisé la déduction du passif successoral. Mais le législateur a écarté du passif déductible toutes les dettes dont l'existence n'est pas « justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt »[1], exigence qui élimine souvent des dettes incontestables telles que celles résultant d'un accident d'automobile causé par la faute du *de cujus* où celui-ci a trouvé la mort[2], ou des dettes d'impôts à l'étranger[3]. De même la loi exclut de la déduction les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins que ces titres ou jugements n'aient été rendus exécutoires en France[4]. Cette mutilation de l'idée directrice s'oppose naturellement à une interprétation idéaliste des dispositions régissant la déduction du passif successoral lesquelles sont aussi dans la question de territorialité de l'impôt très peu satisfaisantes.

En définitive, dans l'état actuel du droit fiscal, il n'y a aucune possibilité pour la jurisprudence d'intervenir contre l'injustice des évasions légales.

§ 2

Les conventions internationales.

Le problème est obscur et enchevêtré, ne fût-ce que pour spécifier les hypothèses d'évasion où une entente

1. Article 56, Code de l'Enregistrement.
2. *Revue de l'Enregistrement*, 10011.VII.
3. Seine, 4 fév. 1937, *Revue de l'Enregistrement*, 11075.
4. Article 62, 5°, Code de l'Enregistrement.

internationale peut être nécessaire ou du moins utile, et donc l'importance matérielle des traités en la matière.

A. — Il a été noté que l'évasion fiscale légale n'est un problème intéressant à la fois plusieurs Etats que dans l'hypothèse d'évasion due à des lacunes résultant des différences d'aménagement des systèmes fiscaux nationaux. Il sera établi que la législation interne n'est nullement désarmée devant cette hypothèse : encore est-il qu'elle risque, en s'attaquant aux évasions de ce groupe, de créer des cas de doubles impositions : or il faut en même temps éviter de commettre par la lutte contre l'évasion une nouvelle injustice sous forme de doubles impositions et tâcher à supprimer des évasions nées de la lutte contre ces doubles impositions, l'entente internationale paraît ainsi appelée à concilier ces points de vue opposés. Il y a lieu aussi de ne point perdre de vue que les différences d'aménagement n'intéressent que les rapports avec certains pays, tandis qu'elles n'existent pas pour d'autres ou du moins ne peuvent guère permettre des évasions ; d'où cette réalité que le traité entre deux Etats se prête mieux aux buts entrevus que la loi interne, générale, ne distinguant point les situations internationales d'après les pays déterminés, et risquant autant que de combler certaines lacunes, de créer d'autres injustices dans les rapports avec les pays où une évasion n'était pas possible auparavant[1].

1. Ainsi, en ce qui concerne l'impôt français sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, seul impôt cédulaire à base unique arbitraire, les conventions conclues par la France, ont-elles en partie confirmé cette base au domicile du bénéficiaire (Suède, convention 24 déc. 1936, art. 8 ; Suisse, convention 13 oct. 1937, art. 9-10), mais en partie la France a dû substituer à celle-ci le domicile du débiteur, les créanciers domiciliés en France étant exempts d'impôt lorsque leur débiteur est domicilié en Italie (Convention 16 juin 1930, art. 4) ou en Belgique (Convention 16 mai 1931, art. 4 § 2).

C'est donc notamment à l'encontre de l'évasion objective, absolue, que l'entente internationale paraît destinée à jouer un rôle utile ; toutefois elle peut être d'une certaine application à d'autres sujets. Souvent, en effet, des conventions tendant à la suppression des doubles impositions ont inséré des stipulations qui parent à l'insuffisance de la loi interne quant aux situations internationales ; la discussion qui a précédé leur conclusion a souvent fait apparaître la nécessité de supprimer, non seulement les doubles impositions, mais encore de compléter les deux systèmes intéressés du côté positif ; le fait provient aussi du désir naturel des Etats contractants de compenser l'abandon d'une partie de leur compétence par des mesures propres à éviter que les intéressés en tirent des avantages injustifiés. Enfin, c'est souvent à l'occasion d'un tel traité qu'un Etat consent à la division d'un impôt personnel jusqu'alors exclusivement perçu par lui ; manifestement l'impôt personnel indivisible évite les écueils, pouvant résulter d'une division, indiqués plus haut ; aussi, les Etats, s'ils ne s'attachent point aux conséquences internationales d'un impôt institué divisible par la loi nationale, ne peuvent-ils manquer de s'apercevoir des dangers de cette division lorsqu'ils la consentent dans un traité.

Ainsi, en matière d'impôt général sur le revenu français, les conventions conclues avec l'Allemagne [1] (art. 14) et la Suède (art. 13) consentent-elles une division de cet impôt auparavant indivisible, stipulant que l'impôt personnel perçu dans l'Etat du domicile ne doit frapper que les revenus taxables dans cet Etat en vertu des conventions, à l'exclusion des matières taxables dans

1. Convention du 9 novembre 1934, *Revue de l'Enregistrement*, 10.691.

l'autre Etat, *mais d'après le taux effectif par rapport à l'ensemble des revenus de l'assujetti.* La convention franco-suisse stipule dans son article 12 que « l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus ne porte dans chaque Etat que sur les revenus taxables dans cet Etat selon la présente convention », pourtant chaque Etat se réserve le droit de percevoir au minimum un impôt sur cinq fois la valeur locative des habitations que le contribuable possède chez lui, *l'impôt étant perçu ici encore dans tous les cas d'après le taux effectif par rapport à l'ensemble des revenus de l'assujetti.*

En matière de droits de succession, la seule convention conclue par la France, celle du 24 décembre 1936 avec la Suède, après avoir départagé la compétence entre les deux Etats, prévoit dans son article 6 « qu'ils pourront prendre pour base du calcul du taux de l'impôt la valeur de l'intégralité de la succession », disposition inapplicable pour des raisons exposées ci-après.

En fait, comme il n'existe point de convention conclue en vue de la suppression de l'évasion légale, ce n'est qu'à l'occasion des traités passés en vue de la suppression des doubles impositions que se rencontrent quelques dispositions relatives aux problèmes d'évasion. Ces traités eux-mêmes créent par contre souvent de nouveaux cas d'évasion et constituent donc à ce point de vue un danger certain, comme il a déjà été indiqué plus haut.

En matière d'impôts cédulaires sur le revenu, l'élimination conventionnelle par un Etat d'une de plusieurs conditions territoriales risque de faire disparaître les avantages que cette multiplication possédait à l'égard de l'évasion et donc d'exposer l'impôt, ramené à une seule condition, à une évasion plus large d'une part par mau-

vais aménagement de sa personnalité et, d'autre part, par différence internationale de tarif.

Ce danger s'est réalisé dans les conventions conclues par la France où le groupe à double base territoriale comprend les trois impôts sur les traitements et salaires, les bénéfices non commerciaux et finalement le revenu des valeurs mobilières.

A. — Au sujet de l'impôt sur les traitements et salaires et les pensions, toutes les conventions s'attachent à éviter les doubles impositions en ne retenant qu'une base unique. Elles distinguent entre les salaires et traitements, d'un côté, et les pensions et rentes, de l'autre, souvent en réglementant spécialement les traitements et pensions publics, ces derniers étant imposables dans l'Etat du débiteur[1].

Les traitements et salaires, revenus du travail, ne sont plus imposables que dans l'Etat où s'exerce l'activité source des revenus[2] à la différence des autres revenus de la cédule, notamment des rentes viagères et le plus souvent des pensions[3].

Aucune mesure spéciale n'ayant été prévue pour prévenir les évasions légales, quelles sont les conséquences de ces stipulations ?

a) Les revenus de la même cédule ont reçu un sort différent, l'unité de la cédule étant ainsi détruite dans le domaine international. Des revenus de la même cédule

1. Italie, art. 9, al. 3 ; Suède, art. 7, mais seulement pour les traitements et salaires de source publique ; Belgique, art. 12 autant pour les pensions publiques que privées, Allemagne, art. 7).

2. Allemagne, art. 6 ; Belgique, art. 11 ; Italie, art. 9, 1° ; Suède, art. 6, § 1er ; Suisse, art. 6, § 1er).

3. Etats-Unis, 27 avril 1932, art. 9 ; Allemagne, art. 11 ; Belgique, art. 13 ; Suisse, art. 7 ; Italie, art. 10 ; Suède, art. 11.

ayant leur origine dans le même pays peuvent être imposés en deux pays différents. Un contribuable domicilié en France qui reçoit de source suisse une rente viagère et exerce une activité rétribuée en Suisse, sera-t-il imposé pour sa rente en France, pour son traitement en Suisse ? Aucune convention n'ayant prévu une mesure correspondant à l'article 100 du Code général des Impôts directs qui règle l'aménagement personnel de l'impôt au cas de cumul de revenus de plusieurs sources, le contribuable pourra profiter de deux abattements à la base, deux fois des réductions pour charges de famille correspondant à la seule importance du revenu imposable dans un Etat ; finalement, il y aura forcément évasion légale par mauvais aménagement de la personnalité de l'impôt. Il est évident que la situation prête encore plus à critique lorsque ce même contribuable reçoit encore des revenus imposables à la source d'autres pays ; par exemple une pension publique belge, où il pourra profiter même trois fois ou davantage des avantages de sa situation internationale.

b) Quant aux revenus de la même espèce qu'un contribuable peut tirer de plusieurs pays il faut distinguer : s'il s'agit de revenus imposables au domicile, lequel est en principe unique, l'imposition se trouve concentrée dans un seul pays et la personnalité de l'impôt ainsi garantie. Par contre, si la compétence fiscale est attribuée à l'Etat de l'origine du revenu, il peut y avoir aussi, à l'égard de plusieurs revenus de la même espèce, compétence multiple et donc nécessairement évasion par application multiple des avantages personnels. Aussi le contribuable attaché à un groupement international, travail-

lant pour des filiales en plusieurs pays et rémunéré directement par celles-ci, se verra-t-il favorisé par comparaison avec un contribuable national. A supposer que le contribuable ayant trois enfants à charge soit rémunéré en quatre pays par un traitement annuel de 20.000 fr. et que l'impôt soit liquidé dans ces quatre pays dans les mêmes conditions qu'en France, il échappera à tout impôt (voir art. 66, 1° C.I.D.) tandis que le contribuable national, imposé pour 80.000 fr., payera 2.600 fr. d'impôt cédulaire. S'il n'a pas d'enfants, il ne payera que 4 × 400 + 1.600 fr., contre 5.200 du contribuable national.

c) En ce qui concerne les revenus imposés au domicile du bénéficiaire, l'Etat de l'origine perd tout pouvoir pour maintenir ainsi que le devoir lui en incombe, l'imposition réelle égale pour tous les revenus ayant leur origine sur son territoire ; de là, des évasions par différence de taux, la possibilité pour le titulaire d'une pension ou d'une rente viagère française de choisir comme résidence le pays où l'impôt cédulaire est le plus léger, afin de payer moins d'impôt que celui qui reste domicilié en France, si bien qu'est favorisée l'émigration des retraités et invitation donnée à consommer leur pension ou leur rente de source française de préférence à l'étranger.

d) Inversement l'imposition à la source des revenus du travail favorise l'évasion par différence de taux des contribuables domiciliés en France recevant des traitements pour leur activité à l'étranger, si bien qu'ils peuvent échapper à l'augmentation des impôts qui frappe le salarié national, résultat contraire au principe d'égalité des résidants, au moins des nationaux résidants, devant l'impôt.

En résumé, les mesures prises dans le domaine international pour empêcher la double imposition des revenus du travail, ont justifié toutes les appréhensions qu'on pouvait avoir à l'égard de ces mesures du point de vue de l'évasion fiscale légale.

B. — Quant à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, réalisés en dehors d'une installation permanente, il est toujours assigné à l'Etat du domicile du bénéficiaire[1] et l'imposition française par retenue à la source se trouve ainsi condamnée dans les rapports avec ces Etats. Mais, par là même, la France perd, comme en matière de pensions et de rentes viagères, tout moyen de maintenir l'égalité réelle à la base des revenus ayant leur origine sur son territoire. Pour souligner l'importance du danger d'évasion par inégalité de taux, il convient de rappeler que les revenus de cette catégorie sont très nombreux, ils comprennent notamment tous les revenus de la propriété industrielle, littéraire et artistique : rémunérations des brevets, procédés de fabrication, concession de marques de fabriques, droits d'auteur etc., de telle sorte que les rémunérations payées à ces titres à des personnes domiciliées hors de France, même si elles sont de nationalité française, ne participent pas dans la même mesure aux charges fiscales françaises que les sommes touchées par des contribuables nationaux. Là non plus aucune modalité ne vient corriger l'injustice de cette solution.

C. — Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, internationalisé dans une très

1. Italie, art. 10 ; Allemagne, art. 11 ; Suède, art. 11 ; Suisse, art. 11 ; Belgique, art. 9, § 2, § 13 ; Etats-Unis, art. 9.

large mesure, les négociateurs des traités ont vu le danger d'évasion légale et mieux défendu les intérêts de la justice intérieure française au prix même du maintien fréquent des doubles impositions.

D'après les traités conclus avec l'Allemagne (art. 9), la Suède (art. 9) et la Suisse (art.9), ces revenus sont imposés dans l'Etat du domicile du bénéficiaire. Mais tous réservent en même temps le droit des Etats contractants de percevoir d'après leur législation générale l'impôt par retenue à la source ; pareille disposition enlève toute valeur à la première dans la suppression des doubles impositions ; néanmoins elle se comprend fort bien, car, la retenue à la source étant essentiellement réelle et anonyme, et par surcroît commode, il serait difficile de faire des exceptions en faveur des bénéficiaires étrangers. La seule façon d'organiser celles-ci, serait de leur réserver le droit de demander après coup le remboursement de l'impôt retenu à la source ; celà serait, au demeurant, très malaisé, avec des preuves fort difficiles, surtout en matière de titres au porteur : si vraiment un contribuable pouvait établir qu'il a été imposé avec raison dans l'Etat de son domicile, comment pourrait-il établir que c'est en raison des mêmes titres et de la totalité de ses titres ? Trop de fraudes deviendraient possibles à ce moment.

Ce n'est donc pas l'Etat d'origine des revenus qui peut utilement renoncer à une partie de sa compétence ; la justice fiscale par suppression des doubles impositions et de l'évasion fiscale n'est susceptible d'être organisée que dans l'Etat du domicile du bénéficiaire où l'imposition est non plus anonyme, mais personnelle. Si les explications ci-dessus ont fait apparaître les dangers de

la conclusion d'un traité tendant à la suppression des doubles impositions, il n'en reste pas moins qu'il suffit le plus souvent de voir le danger pour le conjurer et que les conventions renferment beaucoup de possibilités d'éliminer les évasions fiscales.

B. — L'utilité matérielle des traités démontrée, reste à connaître leur valeur formelle comme source de droit. Un traité qui augmente en quoi que ce soit les obligations fiscales d'un contribuable, a-t-il une force obligatoire à son égard ?

Il n'est pas besoin d'aborder la question de la valeur des traités internationaux comme source de droit interne et décider dans la querelle des écoles monistes et dualistes, il faut constater qu'en droit français est admise généralement la force obligatoire des traités pour les ressortissants des Etats contractants[1]. Mais, d'autre part, « il est de principe que les règles posées dans les conventions internationales n'ont pour effet, sauf disposition contraire explicite, que de supprimer des cas d'impositions entraînant des superpositions fiscales et non de créer une matière taxable nouvelle[2].

Et c'est ce deuxième principe qui est suivi par l'administration française.

Ainsi, d'après la convention franco-italienne au regard du contribuable ayant un domicile fiscal dans les deux Etats, « l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée de séjour au cours de l'année fiscale » (art. 13), étant entendu[3] que l'impôt

1. Voir à ce sujet notamment la thèse de Noel, *De l'autorité des traités comparée à celle des lois*, Paris, 1921.
2. *Revue de l'Enregistrement*, 1938, 10.958, commentaire de la convention franco-suédoise, n° 28.
3. Art. 9 du protocole de signature.

est d'abord calculé sur la totalité du revenu et réduit en sa quotité au prorata du séjour, ce qui permet de garder le bénéfice de la progressivité de l'impôt [1], et, en plus, d'éviter une application multiple des abattements à la base. Le principe de l'administration limite la portée de cette disposition car « l'application de la convention, ne pouvant, en l'état actuel de la législation française, avoir pour effet d'imposer aux contribuables une charge plus lourde que celle résultant de cette législation, il s'ensuit que si les règles d'imposition prévues par le premier alinéa de l'article 114 du Code Général des Impôts Directs (imposition d'après le forfait tiré de la valeur locative ou d'après les seuls revenus de source française) étaient plus favorables aux contribuables, ce sont ces règles qu'il conviendrait de leur appliquer [2].

Ce principe ne contredit d'ailleurs nullement le premier ; une disposition contraire explicite pourrait très validement augmenter les charges fiscales du contribuable. La doctrine de l'administration française s'explique par une interprétation de la volonté des Etats contractants : leur intérêt réciproque était uniquement de restreindre en faveur de leurs ressortissants la compétence fiscale du cocontractant ; Par les clauses prévoyant des modalités plus lourdes que celles existant dans la législation interne, ils n'ont voulu que se réserver la liberté de les appliquer sans y être astreints.

Cette explication semble trouver une confirmation dans la façon, dont la Direction de l'Enregistrement en France applique certaines clauses de la convention franco-suédoise du 24 décembre 1936, relative aux droits

1. Voir l'Instruction de la Direction des Contributions Directes, n° 2124 du 15 mars 1938.
2. Instruction citée.

de mutation par décès dont l'article 5 règle d'une façon très détaillée le partage de la déduction du passif successoral. La Direction Générale n'a eu aucune hésitation pour prescrire son application dans sa circulaire n° 4341 du 23 décembre 1937, pas plus que le commentateur de la *Revue de l'Enregistrement*[1]. La question discutable est de savoir si ces règles contractuelles peuvent vraiment recevoir une application immédiate en droit interne, sans intervention spéciale du législateur, attendu qu'en fait, elles excluent la déduction de certaines dettes auparavant déductibles et, partant, aggravent les charges du contribuable. Suivant le principe que les conventions n'emportent en général pas aggravation des charges fiscales pour les contribuables, ce même commentateur et cette même circulaire excluent l'application de l'article 6 de la convention autorisant les parties à tenir compte de l'ensemble de la succession pour le calcul du taux. Pourquoi une différence de principe entre la possibilité d'obtenir deux fois un abattement complet à la base pour des charges de famille et deux fois la déduction de la même dette ?

L'application par l'administration des règles conventionnelles pour le passif successoral se justifierait-elle par une interprétation « idéaliste » de la loi qui, avant la convention, n'était guère possible faute d'une indication précise d'un mode de répartition du passif, mais dorénavant pourrait s'appuyer sur les principes posés par la convention ? Il y a tout lieu d'en douter, le régime général de la déduction du passif successoral, peu « idéaliste » et peu rationnel, n'a pas subi de modification par la convention, et le rappel fait dans le para-

1. *Revue de l'Enregistrement*, 10.958.

graphe VI du protocole du maintien en vigueur des règles internes concernant la déductibilité des dettes, et donc, entre autres, de celle peu équitable qui exclut par principe en droit français les dettes d'étrangers de la déduction, restreint encore davantage la déduction des dettes, sans apporter en contre-partie une solution d'ensemble au problème, laquelle devrait avant tout prévoir la déduction intégrale du passif justifié. Ce n'est que par une interprétation de la volonté des contractants que peut s'expliquer la distinction de traitement de l'administration française. En effet, pour la déduction du passif il paraît que la volonté des parties a été formelle de mettre fin à une situation fort critiquable. Cette interprétation peut s'appuyer sur le texte de la convention qui, après avoir posé dans les autres paragraphes de l'article 5, des règles très précises pour la ventilation du passif successoral, se borne dans l'article 6 à autoriser les Etats à percevoir l'impôt d'après un taux correspondant à la totalité de la succession (« les Etats contractants *pourront* prendre pour base du calcul du taux de l'impôt la valeur de l'intégralité de la succession »).

Motif pris du caractère injuste des évasions légales, il serait concevable de contester cette interprétation des traités en général. L'Etat qui renonce dans un tel traité de l'espèce à une partie de ses ressources fiscales en faveur de certains contribuables internationaux, ne doit-il pas à ses contribuables nationaux de pouvoir affirmer que les premiers ne tireront aucun profit injustifié de ces allègements et qu'il a veillé à balancer le renoncement consenti par la promesse d'une imposition au moins équivalente par le législateur étranger ?

Peu importe ce raisonnement ; tant qu'il n'est pas partagé par la pratique administrative, il faut s'en tenir à la doctrine officielle.

Cependant si les traités ne sont point immédiatement applicables dans leurs clauses positives, sont-ils par là-même dépourvus de toute valeur pratique ? Nullement, ils permettent au législateur interne de légiférer dans le cadre de ces ententes qui lui ont fixé le domaine dans lequel, d'un côté, il ne risque pas de créer de doubles impositions mais qu'il est, de l'autre, appelé à remplir de la façon la plus complète, le plus souvent celle prévue au traité [1]. Au surplus, ils permettent, par suite de l'obligation où se trouve le législateur de tenir compte d'autres systèmes, de dégager certains principes dont l'application constante aidera dans une certaine mesure, sinon à l'égalisation, du moins à une harmonisation des systèmes nationaux. Leur inconvénient est leur manque de généralité, et il faut s'attendre à ce que ce travail d'harmonisation dure encore longtemps avant d'avoir touché efficacement ou absorbé les systèmes fiscaux de tous les Etats civilisés et leurs variantes.

***

En définitive, la jurisprudence étant impuissante, les conventions internationales même dans leur domaine propre dépendant pour leur application de la loi interne, c'est surtout à celle-ci qu'incombe la recherche des moyens susceptibles de supprimer l'évasion légale.

1. Ainsi deux lois en date du 13 Juillet 1933 ont obligé les débiteurs de certains revenus de créances domiciliés en France, à avancer l'impôt afférent à ces revenus lorsque le créancier est domicilié en Italie ou en Belgique, traduisant ainsi en législation interne les stipulations des traités conclus avec ces deux Etats.

Section 2

Les procédés utiles contre l'évasion fiscale.

La plupart des Etats civilisés possèdent à l'heure actuelle, pour l'imposition tant des revenus que des fortunes, des systèmes en vigueur depuis plus ou moins longtemps, auxquels leur vie économique s'est adaptée. Parce que, d'autre part, tout nouvel impôt est mauvais du point de vue de l'incidence économique, le problème de l'évasion légale, si important soit-il en lui-même et pour la justice fiscale, ne légitime pas à lui seul un changement radical par la substitution légale d'un régime fiscal à un autre. Il convient donc de rechercher par quelles mesures les législations existantes pourraient être améliorées sans qu'il soit touché à leur essence même. Deux voies y peuvent être suivies : le choix d'un système approprié et l'amélioration des systèmes existants.

§ 1

Le choix d'un système approprié.

Comme il ne saurait être question d'un système abstrait, constitué d'éléments ci-devant inconnus, rien que pour éviter l'évasion fiscale, il convient en l'occurrence de considérer les principaux types d'impôts pour examiner au sujet de chacun ses avantages et inconvénients au point de vue de l'évasion. Et il y a lieu, méthodiquement et logiquement, pour cet examen de repousser toute distinction entre impôts sur les revenus et sur la fortune, notamment sur les successions.

I. — *Vue critique des principaux régimes fiscaux.*

Des innombrables systèmes existants ou imaginables, quatre partent de la nécessité d'un aménagement personnel.

A. — *Impôt à deux degrés avec indivisibilité de l'impôt personnel.* — L'impôt total est subdivisé en deux fractions perçues l'une indépendamment de l'autre. C'est à ce régime que s'est arrêté en 1914-1917 le choix du législateur français en matière d'impôts sur le revenu.

Au premier degré, une série d'impôts cédulaires, presque tous réels frappent les matières imposables prises isolément lesquelles, du point de vue territorial, peuvent être réparties en deux groupes ; l'un d'après une base territoriale naturelle, au lieu de la situation des biens ou de la source des revenus. C'est notamment le cas des immeubles et du revenu foncier et de l'impôt cédulaire perçu seulement pour des immeubles nationaux ; le deuxième groupe pour lequel la compétence territoriale est plus douteuse, celui notamment des revenus des capitaux mobiliers et de certains revenus d'activités professionnelles, au regard desquels une conception songe à la compétence de l'Etat d'origine des revenus ou de situation des biens, et une autre à l'Etat du domicile du bénéficiaire ou du propriétaire.

En fait, les Etats se contentent, pour une partie de ces matières, de l'imposition après une base unique, pour une autre partie, ils dédoublent cette base pour éviter l'évasion par suite des différences internationales d'aménagement ou de tarifs.

Ainsi dans le système français les impôts cédulaires du premier degré forment-ils à cet égard trois groupes. Le premier est celui des impôts perçus en France unique-

ment lorsque le revenu taxé y a sa source. Font partie de ce groupe les deux impôts fonciers, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, celui sur le bénéfice de l'exploitation agricole et, dans certaines hypothèses, sur le revenu des professions non commerciales, à savoir lorsque le revenu est constitué par le bénéfice d'une activité non commerciale exercée dans un établissement stable.

Le deuxième groupe est celui des impôts perçus en France seulement lorsque le bénéficiaire des revenus taxés y est domicilié. Ce groupe ne comprend actuellement qu'un seul impôt, celui sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements.

Le troisième groupe est celui des impôts pour la perception desquels le législateur a dédoublé la base territoriale, frappant autant tous les revenus ayant leur source en France que ceux perçus par les personnes domiciliées ou résidant en France. Appartiennent à ce groupe l'impôt sur les traitements et salaires, celui sur le revenu des valeurs mobilières et dans la plupart de ses applications, celui sur les bénéfices non commerciaux.

Au second degré l'Etat perçoit un impôt personnel sur la totalité des biens ou des revenus de tous ses résidents qu'ils soient étrangers ou nationaux.

En France, l'impôt général sur le revenu, impôt personnel complémentaire, représentait, à l'origine, dans l'idée du législateur la part de l'imposition totale revenant normalement au pays du domicile du contribuable, qualifié en premier lieu pour connaître de la personnalité du contribuable, seul compétent même dans la conception première du législateur. C'était le type de l'impôt personnel indivisible, frappant d'un côté l'in-

tégralité des revenus de tous les contribuables, nationaux ou étrangers, domiciliés en France, mais ne touchant nullement les contribuables nationaux ou étrangers qui, bien que bénéficiant de revenus de source française, sont domiciliés à l'étranger.

En dehors de ces deux hypothèses, le législateur prévoyait et réglementait la situation intermédiaire des contribuables qui, sans avoir « leur domicile réel » en France, y ont pourtant une ou plusieurs résidences. Il a traduit à leur égard dans l'article 15 de la loi du 17 juillet 1914, sa vocation restreinte dans une imposition personnelle des revenus de source française qui comprennent « les revenus tirés de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France », mais non ceux de provenance française de valeurs ou capitaux mobiliers, avec institution d'un minimum forfaitaire égal à d'abord sept fois, depuis le décret du 20 juillet 1934, devenu article 114 C.I.D., à cinq fois la valeur locative des résidences [1].

1. L'harmonie intérieure du système avait été violemment troublée par l'article 35 de la loi du 31 décembre 1936, portant réforme fiscale et modifiant l'article 114 C.I.D. Cette disposition étend le régime applicable aux personnes résidant en France, sans y avoir leur domicile réel, à tous les étrangers domiciliés en France. Par cette réforme le législateur français crée de véritables lacunes d'imposition ; car quel autre pays que celui du domicile est appelé à connaître des facultés totales du contribuable? Quelle autre loi est compétente pour frapper d'un impôt personnel les revenus qu'un étranger tire d'un pays où il n'a ni résidence, ni droit de cité, ou même les revenus mobiliers de source française ?

Il est pourtant douteux qu'il faille parler ici d'une évasion à l'égard du fisc français, attendu que cette situation est sans doute voulue et préméditée par le législateur incliné par des raisons monétaires et économiques, à inciter de nombreux riches étrangers, en quête d'un pays de refuge, à se fixer en France, par le bénéfice d'un traitement fiscal de faveur, à y apporter leurs capitaux et consommer leurs revenus gagnés ailleurs. Toutefois, cette discrimination paraît extrêmement critiquable, car elle favorise la désertion des intéressés à l'égard du devoir fiscal envers leur pays d'origine ou le pays d'origine de leurs revenus qu'ils frustrent éventuellement par leur changement de domicile de ressources considérables pour retrouver en France une imposition personnelle hors de rapport

Les avantages de ce système sont les suivants : l'indivisibilité de l'impôt personnel évite l'évasion par l'effet de mauvais aménagement territorial, telle qu'elle peut résulter souvent de la division de l'impôt. D'autre part, il garantit l'égalité de tous les nationaux résidants dès lors qu'ils sont empêchés de profiter pour l'impôt personnel de quelque inégalité d'aménagement ou de taux. Enfin, il met obstacle dans une certaine mesure aux doubles impositions.

Par contre il présente de sérieux inconvénients : celui d'exonérer les nationaux non résidants de tout impôt personnel en raison des revenus ou des biens nationaux, encore que la compétence naturelle quant à cet impôt revienne au pays de la situation des biens ou des revenus : Il permet leur évasion personnelle, si les possédants résident dans un pays à fiscalité plus légère ou de plus de respect pour cette compétence naturelle ; — celui de créer, du chef de l'imposition totale à l'impôt personnel des étrangers, même pour leurs revenus ou biens de leur pays d'origine où ils sont déjà imposés, des doubles impositions injustes ; — celui encore, relativement aux impôts cédulaires à base territoriale naturelle, perçus à la source, tels que les impôts frappant les immeubles ou les fonds de commerce et leurs revenus, de créer au profit des nationaux résidants et des étrangers assimilés, pour leurs biens ou revenus étrangers, des différences de tarif, et donc de heurter, par rapport à eux, l'égalité de traitement ; celui enfin s'agissant des

avec leur situation véritable. Et la France qui souffre elle-même de tant de défections à l'égard de ses impôts sera mal venue à réclamer ailleurs des mesures assurant l'imposition juste de ses ressortissants, si elle donne elle-même le mauvais exemple. C'est sans doute pour ces raisons que cette mesure a été rapportée par la loi du 13 janvier 1941.

impôts cédulaires à base territoriale douteuse, d'aboutir ou bien au dédoublement de la base, et à la création de doubles impositions, ou bien à l'application d'une base unique, soit à la source, soit au domicile du bénéficiaire, et, dans ce dernier cas à un risque d'évasion autant par différence d'aménagement que par différence de taux. Il en est ainsi pour les impôts cédulaires français. Ceux à base unique, naturelle, les deux impôts fonciers, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et celui sur les bénéfices agricoles, ainsi que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux provenant d'une installation permanente, servant en France à l'exercice d'une profession libérale, libre ou artistique sont un terrain par excellence pour l'évasion par différence de taux. Etant donné que le législateur se désintéresse du premier degré d'impôt sur ces revenus lorsqu'ils sont tirés de l'étranger, le contribuable domicilié en France est libre de placer ses capitaux en terrains dans un pays où les impôts fonciers sont bien inférieurs à ceux perçus en France, d'installer des établissements commerciaux ou industriels dans des pays à fiscalité légère, surtout lorsque ces établissements n'exigent pas le choix d'un emplacement particulier pour des raisons économiques, de matières premières, de main d'œuvre, de débouchés par exemple.

Pour certains il existe même un certain danger d'évasion par mauvais aménagement de la personnalité, à savoir pour les trois impôts sur les revenus professionnels, qui, tout en étant soumis en principe à un taux purement proportionnel, prévoient certaines diminutions de taux pour les petits revenus[1], ou des abatte-

1. Art. 22, 56 C.I.D.

ments à la base[1] et comportent des réductions pour charges de famille limitées par l'article 102 du Code des Impôts Directs à fr. 1.000 par enfant à charge. Si le contribuable jouit à l'étranger de revenus de la même espèce, il pourra profiter plusieurs fois de ces avantages.

Quant aux impôts pour lesquels plusieurs bases territoriales sont concevables, le législateur français ne s'est contenté d'une base unique que pour un seul : l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, lequel n'est perçu en France que si le bénéficiaire de ces revenus y est domicilié, encore que la liquidation de cet impôt dans le pays du débiteur paraisse aussi logique ; d'où forcément des évasions fiscales, si le créancier habite un Etat ayant adopté le système inverse, des doubles impositions, si c'est le débiteur qui y est domicilié tandis que le créancier réside en France. L'évasion par différence de tarif y est également possible.

C'est ce qui explique que le législateur français ait préféré pour les autres impôts à base territoriale douteuse un dédoublement de cette base, notamment pour l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, sur les traitements et salaires, et dans la plupart des hypothèses, sur les bénéfices non commerciaux.

La meilleure preuve que c'est cette préoccupation qui a amené le législateur à dédoubler la base de ces impôts et provoquer ainsi fatalement de graves doubles impositions, est fournie par l'évolution de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Lors de sa création par la loi du 29 juin 1872 et le décret du 6 décembre 1872, cet impôt ne fut perçu que sur le revenu des valeurs mobilières françaises, la nationalité française d'un titre étant déter-

1. Art. 83, C.I.D.

minée par le siège social des sociétés ou par la situation des collectivités publiques émettrices[1]. Etaient assimilées à ces valeurs nationales un certain nombre de valeurs de sociétés étrangères soumises à l'abonnement en France. Par contre, le bénéficiaire de revenus de valeurs étrangères non abonnées, bien que domicilié en France, n'y fut soumis à aucun impôt cédulaire. Lors de la refonte du système fiscal la loi du 29 mars 1914 augmenta le taux de l'impôt : la préoccupation était de ne pas favoriser les placements de valeurs étrangères éventuellement exemptes d'impôt dans leur pays d'origine ou moins lourdement imposées qu'en France, et, par là même, des évasions possibles en suite des différences d'aménagement ou de taux. C'est pourquoi furent assujetties en 1914 à l'impôt les valeurs étrangères non abonnées, possédées par des personnes domiciliées en France. Par ailleurs, ce développement est la conséquence aussi de certaines théories suivant lesquelles le lieu naturel d'imposition des revenus de capitaux mobiliers est plutôt le domicile du créancier, tandis que l'Etat ne tient pas à renoncer à la perception de l'impôt par stoppage à la source, procédé sûr et peu coûteux.

L'impôt sur les traitements et salaires, a, par son évolution territoriale, parcouru le chemin inverse. Perçu à l'origine uniquement au domicile du bénéficiaire, c'est seulement en 1934 qu'il frappa aussi les revenus français de cette nature revenant à des personnes domiciliées à l'étranger, et à la même date fut également introduit le principe du stoppage à la source des revenus tirés de France dans l'exercice d'une profession non commerciale par un contribuable domicilié à l'étranger.

1. Instruction de la Direction de l'Enregistrement, n° 2405, § 5.

Le dédoublement de l'impôt est de nature à empêcher toutes évasions par suite de différences d'aménagement ou de taux. L'avantage est compensé par l'inconvénient de créer à coup sûr des doubles impositions, particulièrement odieuses en matière d'impôts sur le salaire et excessivement lourdes pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont le taux d'imposition est pour les valeurs mobilières étrangères non abonnées de 41 %.

D'autre part, dans la mesure où les impôts sur les revenus non commerciaux et notamment pour celui sur les traitements et salaires ont un aménagement personnel, une évasion par suite de mauvais aménagement de la personnalité de l'impôt reste possible, non pas pour le contribuable domicilié en France, qui y paye l'impôt cédulaire sur la totalité des revenus de la cédule, mais pour celui domicilié à l'étranger à condition que l'Etat du domicile se contente de percevoir un impôt sur les traitements et salaires ou pour celui des bénéfices non commerciaux uniquement lorsque l'origine de ces revenus se trouve sur son territoire. Si, dans ce cas, le contribuable possède, ailleurs, en dehors de ses revenus de source française, d'autres revenus de même nature et s'il peut bénéficier dans le cadre de l'article 138 C.I.D. d'abattements à la base et de réductions pour charges de famille dans la liquidation de l'impôt français, il peut profiter une autre fois des réductions accordées par la loi étrangère compétente pour les autres revenus de la même cédule, jouissant en dehors de l'abattement à la base de 10.000 fr. en matière de bénéfice non commerciaux, sur le calcul de l'impôt français, d'un avantage semblable dans la liquidation de l'impôt étranger. En

matière d'impôts sur les traitements et salaires, il profitera de même plusieurs fois du même abattement à la base, ainsi que de la réduction de l'impôt pour la fraction comprise entre le minimum exempt et 20.000 fr.[1] ou encore, bien que son revenu total dépasse 20.000 fr. ou 40.000 fr., il profitera en France du pourcentage supérieur de réduction pour charges de famille accordé par l'article 66 C.I.D. aux contribuables dont le revenu ne dépasse pas ces minima, si la seule fraction française de son revenu ne les dépasse pas, et par ailleurs, la réduction totale obtenue peut dépasser le maximum de 1.000 fr. par enfant prévu par le même article.

B. — Impôt à deux degrés avec division de l'impôt personnel. — C'est surtout le premier inconvénient du système ci-dessus qui a frappé des législateurs et les a amenés inversement à revendiquer compétence pour l'impôt personnel afférent aux biens possédés chez eux ou aux revenus tirés de chez eux par des nationaux non résidants et à abandonner la compétence correspondante pour l'imposition des étrangers résidants, au moins subsidiairement à la condition que cet impôt personnel soit vraiment perçu dans le pays d'origine de ces redevables.

Ce système garde évidemment tous les inconvénients inhérents au système des impôts cédulaires. Il évite le premier inconvénient provenant de l'indivisibilité de l'impôt personnel, mais risque de provoquer bien des inconvénients de cette division : mauvaise adaptation de l'impôt personnel partiel à l'intégralité des facultés du contribuable, risque d'une déduction répétée du passif et des charges, d'une application multiple des

1. Art. 65, C.I.D.

abattements à la base et réductions, d'une application incomplète de la progressivité de l'impôt personnel et des surcharges.

La réforme fiscale française du 13 janvier 1942 illustre parfaitement ce que nous venons de dire. Tout en portant certaines atteintes au principe de l'indivisibilité de l'impôt général, la mise en oeuvre des nouveaux points de vue est très défectueuse. Voici l'essentiel du système actuel :

a) Les Français domiciliés en France y restent imposables pour la totalité de leurs revenus. Aucune déduction n'est prévue en ce qui concerne l'impôt personnel qu'ils auraient pu payer dans un pays où ils possèdent une résidence secondaire.

b) Les contribuables étrangers domiciliés en France y sont imposables pour la totalité de leurs revenus, déduction faite des revenus de source étrangère à raison desquelles ils justifient avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu global dans le pays d'où ils sont originaires [1].

c) Les contribuables français ou étrangers ayant en France une résidence sans y avoir leur domicile réel, conservent le régime antérieur avec la seule modification, assez importante du reste, que les revenus de valeurs mobilières françaises ou de capitaux mobiliers placés en France sont également considérés comme revenu de source française [2].

d) Les Français domiciliés à l'étranger, en raison des revenus de propriétés, exploitations ou professions sises ou exploitées en France, sont aussi imposables à l'impôt général, lorsque ces revenus sont, en vertu d'une conven-

1. Art. 114, 1°, C.I.D.
2. Art. 114, II°, C.I.D.

tion conclue entre la France et le pays dans lequel ils sont domiciliés, exonérés de l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus dans ce pays [1].

Ce régime appelle un certain nombre d'observations au point de vue de l'évasion légale :

1. Au regard des Français domiciliés en France, l'indivisibilité de l'impôt rend comme auparavant toute évasion impossible, sauf dans le cas où ils sont exonérés de cet impôt en France pour certains revenus étrangers, en vertu d'une convention conclue avec l'Etat d'origine de ces revenus et où cet Etat renoncerait à les imposer ou les imposerait moins lourdement qu'en France.

2. Si dans l'imposition des étrangers domiciliés en France l'administration française garde une compétence générale pour la totalité de leur revenu, celle-ci s'efface devant celle de l'Etat d'origine pour tous les revenus d'origine étrangère et non seulement tirés du pays d'origine. C'est là une abdication excessive de la loi française, attendu que si le pays d'origine conserve une compétence naturelle pour l'imposition des revenus tirés par ses nationaux de chez lui, il n'a aucune vocation pour imposer les revenus tirés de tiers pays, comme il a été exposé plus haut. Si cette réglementation évite l'écueil des évasions par différence d'aménagement, non seulement elle prive, par contre, le fisc français de ressources qui lui reviendraient normalement, mais encore permet facilement des évasions par différence de taux.

3. Il est singulier que la loi ne prévoie même pas un minimum d'imposition pour des étrangers domiciliés en France pendant qu'elle maintient ce minimum pour

1. Art. 105, 2°, C.I.D.

les contribuables étrangers ou français, qui ont en France une simple résidence, sans y être domiciliés. Ainsi un contribuable étranger domicilié en France peut y échapper à tout impôt personnel sur le revenu, s'il tire l'intégralité de ses revenus de l'étranger et s'il est imposé pour eux dans son pays d'origine, situation vraiment bizarre et certainement due à un simple oubli du législateur.

4. La division internationale se fait ici quant à l'assiette de l'impôt, non sur l'impôt liquidé. La loi française ne se contente pas de permettre la déduction de l'impôt perçu à l'étranger, mais se borne à l'imposition des revenus français et de ceux étrangers non encore frappés. En dehors des évasions par différence de taux, ce procédé provoque l'évasion à l'égard de l'aménagement personnel de l'impôt :

a) L'imposition ne se fait pas à un taux réel par rapport à l'ensemble des revenus, ce qui peut avoir des conséquences très graves en raison de la forte progressivité de l'impôt français. A supposer que le revenu total soit de 180.000 fr., et abstraction faite des charges de famille, l'impôt pour un contribuable national est de 13 % + 1/3 sur 170.000 fr., soit de 29.466 fr. Pour un contribuable étranger disposant du même revenu total, mais taxé en France en raison de 90.000 fr., l'impôt serait, non de la moitié, mais seulement de 4,9 % + 1/3 sur fr. 80.000, soit de 5.226 fr. A supposer que le tarif étranger soit égal, le contribuable ne payerait grâce à la division de son impôt que 10.452 fr., au lieu de 29.466 fr. Cette différence devient encore plus forte lorsque le contribuable peut encore prétendre à des abattements à la base pour charges de famille et à des déduc-

tions de charges, prévues par article 109 C.I.D, rien ne s'opposant en effet, à ce que le contribuable profite doublement de ces déductions.

5. Si le législateur français n'a pas, à bon droit, imposé à l'impôt général sur le revenu, pour leurs revenus français, les étrangers non résidants dispensés par une convention de cet impôt dans le pays de leur domicile, il est peu compréhensible qu'il n'ait pas étendu cette imposition à tous les Français non résidants en raison de leurs revenus français : il possédait pour le faire une compétence naturelle, et il n'a aucune raison de s'effacer devant le législateur étranger, d'autant moins qu'il s'efface aussi devant le législateur du pays d'origine pour tous les revenus étrangers des étrangers domiciliés en France. Il y a là un défaut évident et singulier d'harmonie intérieure dans le système, qui ne se manifeste pas par des prétentions exagérées, mais au contraire, par un effacement et une modestie vraiment surprenantes en matière fiscale.

6. Si le législateur a rempli partiellement le domaine qui lui a été attribué dans les conventions internationales, il est à remarquer qu'il n'a pas reproduit la disposition que cette imposition des Français non domiciliés doit se faire d'après un taux réel par rapport à l'ensemble des revenus. Qu'il s'agisse d'un oubli ou d'un silence voulu, il n'y a là aucunement une lacune de la loi, car la compétence naturelle du fisc français ne dépasse point l'importance des revenus de source française, et il appartient à l'Etat du domicile d'assurer, par un système de précompte de l'impôt français, l'imposition juste correspondant à la totalité des revenus de l'intéressé.

C. — Impôt unique avec compétence partagée. — Plus fréquent que l'impôt à deux degrés, l'impôt unique, sur les revenus ou la fortune, les successions en particulier présente des variations plus nombreuses. Il apparaît particulièrement sous deux types, ceux de l'impôt avec compétence prépondérante et de l'impôt avec compétence partagée. C'est sous cette dernière forme qu'il présente le plus d'inconvénients au point de vue de l'évasion légale, et surtout qu'il est assez répandu en matière de droits de succession. L'imposition des successions en France, notamment, a pris cette forme.

Sous ce régime l'Etat n'est compétent en principe que pour l'imposition des biens existants sur son territoire ou des revenus en provenant. Il impose ces matières d'après un tarif personnel, avec déduction des charges et des dettes, abattement à la base, réduction pour charges de famille, taux progressif d'après l'importance des matières imposables et, en matière de droits de mutation par décès, d'après le degré de parenté.

Il donne lieu à des objections nombreuses, par la possibilité ouverte de toutes les formes de l'évasion.

La division risque d'abord d'annuler tous les effets de la personnalité de l'impôt et de donner à certains de ses caractéristiques un emploi contraire à leur destination : suppression de la progressivité du taux, déduction multiple des charges ou dettes pouvant aller jusqu'à l'escamotage complet de toute la matière imposable ; en effet, si une succession de 500.000 francs avec 100.000 fr. de passif se compose de cinq masses de 100.000 francs imposables chacune dans un autre pays, la déduction simultanée du passif entier de toutes ces masses supprime partout la matière imposable.

Or l'inconvénient est d'autant plus grave que le nombre des pays compétents pour imposer n'est pas restreint. Tandis que la division rationnelle d'un impôt entre le pays du domicile d'un côté et celui de la nationalité et de la situation des biens, de l'autre, n'institue qu'une concurrence limitée à deux pays et facilite de ce fait l'adoption d'un mode de répartition sans abus, la division d'après la seule situation des biens ou l'origine des revenus peut intéresser à la fois un certain nombre de législations[1], la personnalité fiscale du contribuable est divisée de ce fait en un nombre infini de fractions, et il ne peut plus être question d'un aménagement rationnel de l'impôt.

En outre, ce régime par l'attribution d'une compétence personnelle au pays de la seule situation de la matière imposable, viole le principe de juste répartition internationale des impôts, qui devrait toujours réserver au moins une partie de l'impôt à l'Etat du domicile, surtout lorsque ce dernier est en même temps celui de la nationalité, Et il est vraiment bizarre de voir un pays s'occuper de l'aménagement familial des impôts d'un contribuable qui n'est ni son ressortissant ni résidant sur son territoire. Qu'importe, en effet, au pays de la situation d'un immeuble de favoriser la natalité des nationaux d'un autre pays ailleurs domiciliés ? Cette considération a amené à supprimer parfois pour les étrangers les avantages compensataires des charges de famille ; logiquement il y aurait lieu aussi à supprimer à leur égard toutes les surtaxes frappant les célibataires et les ménages sans enfants. Mais, ce faisant, l'Etat

1. C'est ainsi qu'une même personne peut notamment posséder des droits de propriété industrielle, littéraire ou artistique dans la presque totalité des Etats civilisés.

perdrait certaines ressources fiscales, et le législateur se donne l'air de favoriser les étrangers aux dépens des nationaux, si bien qu'il renonce à la suppression des surtaxes pour eux et qu'en fin de compte l'aménagement familial de l'impôt joue seulement à l'encontre des étrangers, jamais à leur avantage, ce qui est situation parfaitement injuste.

D'autre part et comme les différences internationales d'aménagement peuvent sans doute jouer dans ce régime d'impôts, et que des doutes sont toujours possibles touchant la nationalité des biens ou des revenus, il reste que d'autres Etats aient possibilité ou velléité de rattacher l'imposition de telle ou telle matière plutôt au pays du domicile qu'à celui de la situation, si bien que le problème revient aux mêmes termes et effets qu'en matière d'impôts cédulaires dans le régime des impôts à deux degrés. Enfin les différences de taux jouent avec le même résultat, et même avec danger plus important qu'en matière d'impôts doubles. En ce qui concerne ceux-ci, l'avantage ne peut jouer que par comparaison avec le seul impôt cédulaire, il ne le peut par rapport à l'impôt total, comme c'est le cas ici.

Au total l'impôt unique avec partage de compétence d'après la seule situation de la matière imposable, est susceptible de provoquer les plus grandes inégalités entre les nationaux et les étrangers résidants. S'il remplit sa tâche par rapport aux matières imposables situées dans les limites de l'Etat imposant, mais appartenant à des personnes qui n'y sont pas domiciliées, dans la mesure où il ne favorise pas des exemption totales de ces matières, il dépasse ce but en imposant même à un impôt personnel des étrangers non résidants.

En résumé, il favorise surtout l'évasion des résidants sous toutes ses formes et dans une mesure particulièrement grave. Cette critique s'adresse pleinement au système français des droits de succession, impôts assis en principe sur les seuls biens français de la succession, par exception aussi sur les valeurs mobilières étrangères lorsqu'elles dépendent d'une succession régie par la loi française, biens dont on aura déduit auparavant la totalité du passif successoral, liquidé d'après un taux progressif par tranches d'un aménagement éminemment familial.

D. — Impôt unique avec compétence indivisible ou prépondérante. — C'est cette formule d'impôt unique qui renferme, à notre avis, le plus de possibilités d'adaptation facile aux exigences de la justice territoriale. Parce qu'elle peut comporter des modalités très diverses, elle ne se laisse pas juger en un coup.

En elle-même, c'est la formule la plus extensive de la compétence de l'Etat, et c'est ce qui explique qu'elle porte en elle plutôt le danger des doubles impositions que celui des évasions légales.

Dans sa forme la plus large, elle comporte, à l'égard de tous les résidants nationaux ou étrangers, l'imposition personnelle de la totalité de leur revenu ou de leur fortune, sans se soucier de la compétence des Etats de situation des biens ou de provenance des revenus. Par contre, elle aboutit à faire taxer aussi les matières nationales, revenant à des non-résidants nationaux ou étrangers, à l'impôt unique, en ne basant cette taxation que sur l'importance de ces matières nationales, et non sur la totalité des biens ou revenus.

Il est évident que de la sorte, dans l'absence de toute

division de l'obligation frappant les résidents, la personnalité de cet impôt est strictement sauvegardée, ainsi que l'égalité absolue de tous les résidants devant l'impôt. Comme l'Etat, du moins dans cette formule extrême, ne réserve nullement la compétence d'autres pays, les contribuables ne peuvent profiter de différences ni d'aménagement ni de taux ; et comme, d'autre part, les matières nationales revenant à des non résidants sont imposées aussi dans la mesure la plus large possible, les contribuables nationaux ne sont pas en droit non plus d'incriminer la législation de favoriser les contribuables internationaux.

Par contre, il est manifeste que cette formule est, à l'absolu de ses termes, trop extensive ; il serait abusif qu'un Etat ne tînt même pas compte de la compétence naturelle du pays de situation d'un immeuble, d'autre part, la considération de la personne d'un contribuable étranger non résidant ne le regarde même pas lorsque cet étranger possède, par exemple, chez lui des immeubles ou des valeurs mobilières. D'où, la convenance d'apporter à la formule large des restrictions par voie de la législation interne ou par des conventions internationales, pour l'une et pour les autres le problème consiste alors à aménager ces restrictions de façon à éviter le danger d'évasion. Comment le législateur peut-il obtenir ce résultat ? Par l'adoption d'un impôt à deux degrés ? Nous en avons vu les dangers. Par une division territoriale de l'impôt unique ? Ses inconvénients viennent d'être exposés. Une réponse concrète à la question doit ou peut être utilement précédée de l'énoncé de quelques vues sur l'élaboration d'un système aussi complet et juste que possible.

II. — *La recherche d'un système.*

Deux exigences y président, qui consistent à éviter autant les doubles impositions que l'évasion fiscale légale, par une délimitation de la compétence territoriale des législations nationales.

Elles se traduisent en deux propositions :

a) Compétence fiscale de l'Etat dans tout le domaine où il doit veiller au maintien de la justice fiscale. Il suit des développements antérieurs, du devoir étatique de veiller à l'égalité des résidants devant l'impôt, sauf l'exception à consentir en faveur des biens ou revenus, tirés de leur pays d'origine par les étrangers résidants, que la compétence d'un Etat s'étend à toutes les matières imposables des résidants, y compris celles pour qui d'autres Etats possèdent une compétence indiscutable, sur les immeubles à l'étranger. Il s'ensuit aussi la justification d'une autre compétence, réelle et personnelle, à l'égard des matières nationales revenant à des nationaux non résidants, et d'une troisième enfin inhérente et restreinte à l'intérêt économique correspondant à l'égard de tous les biens situés et de tous les revenus perçus sur son territoire.

b) Obligation pour l'Etat de respecter la compétence naturelle des autres souverainetés, en ce qui concerne certaines matières étrangères revenant à des résidants ; il doit tenir compte de la compétence territoriale des Etats de la situation de ces matières et, quant aux matières nationales revenant à des étrangers non résidants, de la compétence naturelle de l'Etat du domicile à les imposer.

Elles sont dans l'apparence contradictoires, dans la mesure même où se révèle souvent une concurrence de compétence.

A. — Un moyen de les résoudre et concilier est d'appliquer d'abord le système le plus extensif qui répond avant tout à la première condition, quitte à accorder des concessions à d'autres Etats par voie de conventions internationales ; le procédé est lent et difficile, il suppose une entente avec chacun des autres pays, souvent difficile à négocier et d'une application précédée de longues années d'injustices. Au demeurant, la pratique le démontre, ces conventions elles-mêmes n'évitent pas tous les écueils de l'évasion, la plupart des solutions prévoient un renoncement complet d'un Etat à une partie de sa compétence ; cet abandon laisse la porte ouverte, s'il est contenu dans la législation interne, à toutes les évasions par différence d'aménagement et de taux, s'il est réalisé dans une convention, à toutes celles par différence de taux.

La suppression des doubles impositions, par effacement complet d'une compétence nationale ne peut qu'entraîner des évasions. Celles-ci ne sont à éviter que si les deux compétences subsistent. Aussi le moyen de parer aux doubles impositions n'est-il pas le remplcement d'une compétence par une autre, mais l'établissement d'une priorité en faveur de l'une des compétences, sans que, pour autant, l'autre disparaisse ; et de tel équilibre que dans la mesure où la compétence prépondérante s'exerce, l'autre se manifeste seulement à titre subsidiaire et dans l'espace laissé libre par la première.

Ainsi entendue la compétence du pays de domicile à l'égard de tous les éléments de fortune de ses résidants ne cèdera le pas à la compétence prépondérante du ou des pays de la situation des biens que dans la mesure où celle-ci s'exerce réellement. Elle retrouvera sa pleine

efficacité, là où ces pays n'exerceront pas leur compétence ou l'exerceront incomplètement.

L'impôt unique sur le revenu ou sur les successions ne frappera pas l'immeuble situé à l'étranger dans la mesure où l'aura taxé l'Etat de la situation dans les limites de sa compétence ; si cet Etat ne le frappe pas du tout ou l'impose moins lourdement que l'Etat du domicile, celui-ci percevra l'impôt ou la marge de l'impôt laissée libre.

B. — Comment se déterminent l'espace laissé libre et l'étendue de la compétence nationale ? Par la déduction de l'assiette de l'impôt des matières imposées ailleurs ? nullement, ainsi que le montre l'hypothèse énoncée ci-dessus. Cet espace ne peut se mesurer que par la comparaison de l'impôt national, liquidé au cas de totalité de compétence, avec l'impôt étranger liquidé dans les limites de la compétence étrangère. Dans ces conditions un deuxième principe, celui de répartition des compétences d'après l'impôt perçu et non d'après l'assiette, doit permettre avant tout l'application complète de l'idée de la personnalité de l'impôt et la lutte contre l'évasion due aux différences de tarif.

Semblable règle de la déduction a opérer sur l'impôt national de l'impôt étranger liquidé, souffre, à notre avis, une exception, au cas où un impôt personnel doit être divisé entre l'Etat de domicile et celui de la situation des matières imposables et de la nationalité : le premier qui garde compétence pour les facultés globales du contribuable, ne défalquera pas les matières imposées dans le pays de la nationalité, et non plus l'impôt étranger réellement perçu, il calculera l'impôt correspondant à la totalité du revenu ou de la fortune,et déduira ensuite

forfaitairement l'impôt correspondant chez lui au revenu ou à la succession provenant du pays d'origine du contribuable, à la seule condition que ce pays perçoive un impôt personnel sur cette portion, tandis qu'il ne déduira de l'imposition de ses autres résidants au maximum que la somme réellement perçue sur les matières qu'ils possèderaient dans d'autres pays étrangers. Il est vrai que, dans le premier cas, la situation de ce contribuable peut paraître avantagée par comparaison avec celle des contribuables nationaux ; mais nous avons déjà exposé que cet avantage paraît légitime et qu'il n'appartient pas au pays du domicile de ces étrangers d'assurer l'égalité absolue avec ses autres résidants dans la mesure où l'avantage leur revient de leur Etat d'origine. C'est seulement lorsque ce dernier s'abstiendrait de toute imposition personnelle que le pays du domicile retrouverait une compétence entière à l'égard de ces matières.

En définitive, un système satisfaisant, est-il possible et comment doit-il se présenter ?

Celui que nous présentons ci-après, semble apte à éviter les évasions légales sans toutefois créer des doubles impositions, nous n'avons pas la prétention de le croire seul capable d'éviter les évasions, nous émettrons d'ailleurs, quelques suggestions pour le perfectionnement des autres systèmes existants.

a) Dans les hypothèses où la compétence de l'Etat est la plus restreinte, celle de l'imposition des matières nationales revenant à des étrangers non résidants, il y a lieu à institution d'impôts réels, perçus, autant que possible, à la source, sans considération de la personnalité du contribuable, et d'un taux inférieur à celui de l'impôt personnel du même Etat sur une fortune ou un

revenu moyens, force ou convenance étant de respecter la compétence de l'Etat du domicile auquel revient une partie de l'imposition de ces matières. Elle s'étend à toutes les matières ayant situation ou origine dans l'Etat. Toutefois, si et là, où l'Etat estime que le pouvoir d'imposer revient plutôt au pays du domicile, par exemple en matière d'impôts sur les revenus des créances ou autres, l'assujettissement à l'impôt national cède le pas à la compétence du pays de domicile dans la mesure où celle-ci s'exerce.

Il faut, d'ailleurs, reconnaître que, dans cette dernière hypothèse, l'imputation de l'impôt étranger peut être difficile, si celui-ci est un impôt personnel unique. Il conviendra dans ce cas de rechercher dans quelle porportion moyenne l'impôt national personnel unique est supérieur à l'impôt réel et si l'application de cette proportion à l'impôt étranger fait apparaître une imposition supérieure ou inférieure au tarif de l'impôt national réel.

b) Sur les matières et sources de richesses ou de revenu nationales revenant à des nationaux non résidants, l'Etat percevra sur leur ensemble, un impôt personnel unique, sans se soucier de la totalité des revenus ou biens desdits nationaux : toutefois il paraît opportun et juste que cet impôt ne soit pas inférieur à l'impôt réel qui serait perçu si le contribuable était un étranger.

c) De celles possédées par des étrangers n'ayant sur son territoire qu'une simple résidence, et ailleurs leur véritable domicile, l'Etat est en droit de faire imposition d'après le même principe, à l'impôt unique, compte exclusivement tenu desdites matières nationales.

d) Tous les résidants seront imposés pour la totalité

de leurs biens ou revenus à un impôt personnel unique.

Sur l'impôt ainsi liquidé sera imputé et déduit de la somme à percevoir :

a) L'impôt étranger perçu dans le pays de la situation des biens et éléments imposables jusqu'à concurrence du taux national des impôts réels frappant les matières nationales revenant à des étrangers non résidants, si elles ne sont pas situées dans le pays d'origine du contribuable et dans la mesure où l'Etat revendique pour lui — même une compétence réelle prépondérante. Ne le sera pas par contre l'impôt étranger frappant les matières sur lesquelles l'Etat ne réclame pas cette compétence, quand elles existent sur son territoire — tel l'impôt sur les créances et leur revenu.

b) Le montant de l'imposition correspondant à la valeur des revenus et biens possédés par les étrangers résidants dans leur pays d'origine, calculé non d'après le tarif étranger, mais national, — déduction subordonnée à la seule condition que l'Etat d'origine perçoive en fait un impôt personnel sur ces matières.

c) L'impôt réel et personnel perçu dans le pays où le contribuable possède une résidence en raison des revenus ou biens possédés par lui dans ce même pays, dans les mêmes limites.

Ces deux dernières déductions peuvent comporter une restriction, lorsque la totalité ou la plus grande partie des biens de l'intéressé se trouve, soit dans son pays d'origine, soit dans celui de la simple résidence : l'application intégrale de la règle priverait l'Etat du domicile de tout impôt ; il est donc naturel et pratique de tempérer la règle par le maintien aux droits de l'Etat du domicile d'un minimum d'imposition à calculer,

par exemple, en fonction de la valeur locative des résidences du contribuable ou par un pourcentage sur l'imposition totale correspondant à l'intégralité de ses revenus ou de sa fortune. Il est vrai, cette exception risque d'engendrer certaines doubles impositions ; celles-ci ne pourront, d'ailleurs, jamais dépasser le minimum forfaitaire, jouant en quelque sorte comme une taxe spéciale à supporter par le contribuable qui jouit en revanche d'un double foyer d'habitation, et, en l'absence de tout intérêt économique révélé par des sources de revenus ou des biens, doit être réputé tirer de son domicile des avantages ou satisfactions suffisant à légitimer sa surimposition.

En tout cas, un tel système ne laisserait pas de place à l'évasion par mauvais aménagement de l'impôt personnel divisé ; il n'y a division que dans deux hypothèses, à l'occasion ou pour la réalisation desquelles l'Etat du domicile veille à l'application intégrale de l'impôt personnel, en tenant compte de la totalité des revenus ou des biens dans le calcul de l'impôt. Il ne laisse pas place non plus à l'évasion par différence d'aménagement : la compétence subsidiaire comblera automatiquement les lacunes laissées.

Pour ce qui est des différences de taux, la déduction à opérer de l'impôt étranger liquidé de l'impôt national, liquidé sur la totalité, assurera les égalités nécessaires entre les contribuables sans créer en principe de doubles impositions. Celles-ci, il est vrai, peuvent exister et subsister dans la mesure où des Etats ne sont et seraient pas d'accord sur leur compétence naturelle réelle, il n'est que la voie des conventions internationales qui puisse y porter remède ; pourtant, le fait que l'Etat se

contente quant à cette compétence d'une base unique devrait diminuer beaucoup les possibilités de conflits positifs.

Une objection pratique viendra peut-être à l'esprit de certains lecteurs : la déduction de l'impôt étranger perçu sur une matière exigera la vérification de l'importance de cet impôt ; de même qu'il incombe au contribuable d'apporter les éléments lui permettant, à son jugement, d'obtenir la déduction, de même il doit appartenir aux services intéressés le droit de vérifier, par la mise en œuvre de connaissances spéciales du personnel administratif, s'il s'agit bien d'impôts de la même nature sur le même objet. Elle ne saurait être tenue pour péremptoire. Il appartient à un service central de faire connaître, au début de chaque année fiscale, les taux frappant certaines matières dans les principaux pays et à une centralisation de la documentation nécessaire de permettre l'aplanissement de la plupart des difficultés pratiques. En fait, des conventions internationales ont déjà eu recours à ce mode de délimitation des compétences [1], c'est preuve que les difficultés de l'application pratique ne constituent guère un obstacle insurmontable.

1. En effet, l'article 11 de la Convention franco-italienne du 16 juin 1930, stipule que « par dérogation aux dispositions des articles 4 et 5 ci-dessus, chaque Etat contractant, dans le but de maintenir l'égalité des charges fiscales sur son territoire ou entre ses nationaux, aura la faculté de frapper d'un impôt réel, conformément à sa législation générale, les revenus des capitaux étrangers investis sur son territoire et les revenus des capitaux nationaux investis à l'étranger sous forme de fonds d'Etat, d'actions ou d'obligations. Mais dans ce cas, il accepte de précompter sur les impôts qui résulteront de l'application de son tarif général, ceux qui seront payés dans l'autre Etat pour le même objet ».

Le même principe du précompte de l'impôt perçu à la source se retrouve dans l'article 6 de la convention franco-belge, du 16 mai 1931, avec la différence que l'Etat du domicile n'y précompte pas l'impôt retenu réellement dans l'autre Etat, mais un pourcentage forfaitaire, soumis à révision tous les cinq ans et fixé par la convention à douze pour cent, procédé laissant subsister toujours un certain danger de double imposition ou

§ 2
L'amélioration des systèmes existants

Un Etat qui tient à ne pas abandonner son régime fiscal ne serait-ce que parce que l'administration chargée de son application y a acquis une longue habitude et que l'adoption d'un nouveau régime susciterait à ses débuts d'inévitables difficultés par manque d'expérience, devrait en contrepartie de cette attitude, chercher à supprimer dans son système les plus grands abus, les sources des évasions les plus fréquentes. Le travail dans ce but est particulièrement utile, s'agissant d'assurer dans les limites tracées par le régime général la personnalité de l'impôt et de parer aux évasions dues aux différences d'aménagement et de taux.

I. *Pour la personnalité de l'impôt.*

La personnalité est assurée par le rôle prépondérant de contrôle qu'il nous a paru concevable et nécessaire d'affirmer pour l'Etat du domicile. Lorsqu'un système légal repose sur la division absolue de l'impôt personnel, notamment lorsque l'impôt est uniquement perçu sur le territoire et par l'Etat de la situation des biens ou de

d'évasion, selon que le forfait est trop faible ou trop fort, mais qui facilite la tâche de l'administration chargée du recouvrement de l'impôt.

Ces articles concernent, en théorie du moins, aussi l'impôt sur le revenu des créances, réservé par ces traités à l'Etat du domicile du débiteur. Mais bien que le texte des conventions soit parfaitement clair, l'administration française a cru ne devoir retenir cette disposition que pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, mais non pour cet impôt (Voir l'Instruction de la Direction générale de l'Enregistrement du 28 déc. 1933, N° 4163, § 32 *bis*, *in fine*, § 47) permettant ainsi malgré le texte des conventions l'évasion par différence de taux.

A noter aussi que l'Avenant à la Convention franco-suédoise en date du 5 mai 1939 qui la complète par un article 9 bis, stipule que l'Etat du domicile du bénéficiaire de revenus de valeurs mobilières, déduira de son imposition cinq pour cent des dividendes qui auraient déjà été imposés à la source dans l'autre Etat.

l'origine des revenus, sans qu'il n'accorde aucune compétence à celui du domicile ni à la nationalité, le législateur de l'Etat du domicile reste habilité à prendre des mesures pour assurer la personnalité au moins dans les limites étroites de sa compétence : calculer l'impôt uniquement en raison de la valeur des matières imposables dans le pays de leur situation nous a paru gros de l'inconvénient de supprimer l'effet de la progressivité de l'impôt, de permettre l'application multiple des abattements à la base et de donner aussi effet à la déduction répétée du passif et des charges ; mais rien, à notre avis, ne s'oppose à ce que l'impôt soit perçu au moins sur ces mêmes matières à un taux correspondant à l'ensemble des biens ou des revenus du contribuable ; ce qui veut dire que l'Etat devra calculer d'abord l'impôt sur cet ensemble, en tenant compte des abattements, réductions et surcharges afférentes à cet ensemble, par quoi apparaîtra un taux moyen que l'Etat appliquera ensuite aux matières soumises à son imposition. S'agit-il du passif d'une succession ou des charges déductibles des revenus, rien n'empêche de les englober dans ce premier calcul de l'impôt afférent à l'ensemble, ce qui conduira à une déduction purement proportionnelle du passif ou des charges ; toutefois il est non moins possible de partir de l'idée que certaines dettes grèvent plus particulièrement telle ou telle partie des biens et ne doivent être déduites que de ceux-ci par exemple les dettes d'un fonds de commerce de sa seule valeur ou les dettes hypothécaires de la valeur de l'immeuble grevé ou les intérêts de ces dettes du revenu de cet immeuble, (solution d'ailleurs discutable, car la dette bien que garantie par une hypothèque sur un certain bien a pu servir à l'acquisition

d'un autre) ; ce qui conduirait à ne déduire de l'ensemble des biens ou des revenus que les dettes n'ayant aucun rapport avec une matière déterminée, les dettes devant être déduites seulement après coup des biens qu'elles grèvent spécialement.

Bref, de toute façon, le législateur a toujours la possibilité, même dans un système incomplet, d'assurer par une loi interne, au moins dans une certaine mesure, la personnalité de l'impôt, là où celui-ci est divisible.

II. *A l'encontre des différences internationales d'aménagement ou de taux.*

Pour qu'un législateur se décide à prendre des mesures en vue d'assurer l'égalité de certains contribuables devant l'impôt, il faut qu'il se sente une vocation particulière à l'imposition de cette classe de contribuables. Pour celui qui ne tient compte que de la situation de la matière imposable, l'idée d'assurer l'égalité des résidants devant l'impôt aurait forme révolutionnaire et son application même partielle paraîtrait un véritable revirement de régime ; les régimes à impôt unique divisible ne se sentiront aucune propension dans ce sens. Là où est consacré l'impôt à deux degrés, le législateur revendiquera tout au contraire le privilège d'imposer seul ou de préférence les résidants à l'impôt personnel, il postulera à leur égard une compétence prépondérante, dans la conviction que les impôts réels doivent sauvegarder dans leur aménagement l'égalité entre les résidants.

Par quel moyen pratique ? Il en est plusieurs.

Le premier consisterait à imposer les résidants pour chaque matière imposable étrangère, avec précompte des impôts étrangers là où la souveraineté étrangère

posséderait une compétence naturelle plus forte que celle de l'Etat en question, pour les immeubles par exemple. L'inconvénient en serait d'avoir à procéder, pour les matières étrangères, notamment pour les immeubles situés à l'étranger, à l émission de rôles souvent malaisée et mal venue, même inutiles en grande partie lorsque l'intéressé paye à l'étranger un impôt équivalent.

Un second, plus praticable, consisterait dans l'établissement d'un impôt complémentaire destiné à enlever au contribuable l'avantage tiré par lui de sa situation internationale : de chaque contribuable résidant serait exigée une déclaration de ses biens ou revenus étrangers — d'ailleurs indispensable pour la liquidation de l'impôt personnel, — et, en même temps, l'indication des impôts réels perçus à l'étranger sur ces matières. Il y aurait, de la sorte, aisance de constater si le contribuable tire un avantage de sa situation internationale et d'établir, le cas échéant, une imposition complémentaire sur les revenus ou biens étrangers, unique sans doute pour la totalité de ces matières, mais calculée sur la différence afférente à chaque matière prise isolément.

Il va sans dire que les matières nationales revenant à des étrangers, là où l'Etat ne revendique pas la compétence naturelle à la source, ne devraient être exemptes d'impôt que si le bénéficiaire réside dans un Etat l'imposant au domicile pour ces éléments, et qu'il appartiendra à une autorité centrale de faire connaître périodiquement la liste des pays en question, si bien qu'aucune incertitude ne soit possible pour les intéressés, contribuables, public et administration.

CONCLUSION

Les exemples tirés du régime territorial des lois fiscales françaises ont démontré que celui-ci laisse une place très large à l'évasion et si celle-ci est discrète et ne se traduit naturellement pas dans des récriminations des contribuables internationaux, comme en matière des doubles impositions, il ne peut néanmoins y avoir aucun doute sur l'existence et même l'importance de cette évasion, dont un certain nombre de grands revenus et de grandes fortunes profitent en silence, en violation des principes d'équité fiscale, et en se dérobant ainsi à leur devoir fiscal à un moment, où l'accomplissement de ce devoir est particulièrement important.

Quelles conclusions convient-il d'en tirer en ce qui concerne les modifications à apporter au régime français des impôts directs ?

En matière d'impôts sur le revenu d'abord, la préoccupation d'un régime territorial satisfaisant est déjà entrée dans l'esprit du législateur pour le statut de l'impôt général sur le revenu, comme le montre la réforme de 1941. Mais c'est surtout dans son aspect négatif du seul respect des principes restrictifs de compétence tendant à éviter les doubles impositions qu'elle s'est manifestée dans les textes.

Pourtant il serait facile d'y remédier par quelques

textes rectificatifs, d'une application facile, sans toucher pour cela aux fondements du système.

Par contre, en matière d'impôts cédulaires, la question territoriale n'est pas encore sortie du cadre des traités internationaux. En fait, l'évasion paraît n'y jouer qu'un rôle secondaire. Si vraiment le contribuable profite dans l'exercice d'une activité professionnelle à l'étranger de tarifs fiscaux de faveur, ne contribue-t-il pas à une expansion économique française qui peut justifier cet avantage ? Il ne reste au fond que quelques questions de détail, notamment en matière de placements immobiliers à l'étranger dont l'importance, en vérité, ne devrait pas dépasser certaines limites, d'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, de personnalité de certains impôts, qui exigent des mesures législatives, mais ne paraissent pas justifier une refonte complète du système fiscal.

Pourtant cette transformation des impôts français sur le revenu en un impôt unique, meilleure solution pour le problème de l'évasion fiscale légale, a déjà été exigée pour d'autres raisons d'ordre général[1]. Si jamais cette transformation devait devenir une réalité, il faut espérer qu'elle tiendra compte des exigences des principes positifs de justice fiscale nationale pour éviter les évasions légales, par l'application des principes de la compétence subsidiaire et du partage de l'impôt liquidé.

En matière des droits de succession, la question de l'évasion légale est liée à celle, plus générale, de la compétence nationale : c'est surtout par la violation des principes qui sont à la base de la juste répartition inter-

1. Voir Jean MARCHAL, *Les principes directeurs de la fiscalité*, Dalloz, Recueil critique, 1941, Chronique, 17.

nationale des impôts que l'évasion y prend une large place, non moins que par une déficience législative quant à l'aménagement de la personnalité de l'impôt. Le mal est assez profond pour justifier des modifications de principe et, à notre avis, une refonte du régime territorial de cet impôt, pour réaliser un juste partage de compétence entre les pays du domicile, de la nationalité et de la situation des biens héréditaires, et ensuite pour faire respecter la personnalité de l'impôt.

Nous espérons que cette étude aura contribué, non seulement à démontrer la réalité d'une injustice légale, mais encore à indiquer quelques principes dont l'application pourra aider le législateur à éviter à l'avenir les erreurs du passé.

Vu :
Strasbourg–Clermont-Ferrand, le 30 juin 1942,
Le Président de thèse :
Joseph DELPECH

Vu :
Strasbourg–Clermont-Ferrand, le 30 juin 1942,
Le Doyen de la Faculté :
Joseph DELPECH

Vu et permis d'imprimer :
Strasbourg–Clermont-Ferrand, le 1er juillet 1942,
Le Recteur de l'Académie,
Président du Conseil de l'Université :
A. TERRACHER

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX-LECERCLE. — *L'impôt sur le revenu*, 1926.30.

DELPECH. — « Le pouvoir «lié» des tribunaux et les lois fiscales », *Mélanges Carré de Malberg*, 1933, p. 80 et suiv.

LAMOUCHE. — *Essai sur la territorialité de l'impôt*, thèse, Alger, 1927.

MARCHAL. — *Les principes directeurs de la fiscalité*, Dalloz, Recueil critique, 1941, Chronique V.

NOEL. — *De l'autorité des traités comparée à celle des lois*, thèse, Paris, 1921.

OZGUREL. — *La discrimination des revenus au point de vus fiscal*, thèse, Paris, 1938.

PIATIER. — *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, thèse, Paris, 1938.

RENARD. — « La théorie des *leges mere poenales* », *Mélanges Maurice Hauriou*, 1929, p. 623 et suiv.

RODRIGUEZ-RAMON. — « Doubles impositions », dans LAPRADELLE-NIBOYET, *Répertoire de Droit International*, 1929, V, p. 672 et suiv.

SELIGMAN. — *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, trad. Marcaggi, 1909.

SELIGMAN. — *Essais sur l'impôt*, trad. SURET, 1914, t. 1er.

TROTABAS. — « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », *Recueil d'Etudes sur les Sources du Droit en l'honneur de François Gény*, t. 3, p. 101 et suiv.

VINCENT. — « Les conventions fiscales internationales signées par la France », *Revue politique et parlementaire*, 1939, 4, p. 227.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 1

CHAPITRE PREMIER

LA NOTION D'ÉVASION LÉGALE

Section I. — **Les éléments caractéristiques de la notion d'évasion légale** 7

§ 1. Situation internationale 7

§ 2. Avantage matériel 10

§ 3. Légalité de l'avantage 14

§ 4. Avantage injustifié 15

Section II. — **L'étude de l'évasion fiscale légale** 17

§ 1. Du meilleur mode de répartition internationale des impôts 17

§ 2. Des doubles impositions et de l'évasion légale 19

Section III. — **Les causes de l'évasion légale** 22

§ 1. L'adaptation incomplète du système national d'impôts aux situations internationales 22

§ 2. Différences d'aménagement des systèmes fiscaux nationaux 24

§ 3. Différences de charges ou de taux 28

Section IV. — **L'application des règles de justice fiscale nationale aux situations internationales** 30

CHAPITRE II

LES POSSIBILITÉS DE SUPPRESSION DE L'ÉVASION FISCALE LÉGALE

Section I. — **L'œuvre du redressement** 41

§ 1. La jurisprudence 41

§ 2. Les conventions internationales 45

Section II. — **Les procédés utiles contre l'évasion légale**.... 59
§ 1. Le choix d'un système approprié 59
I. Vue critique des principaux régimes fiscaux 60
II. La recherche d'un système 78
§ 2. L'amélioration des systèmes existants..... 86
I. Pour la personnalité de l'impôt 86
II. A l'encontre des différences internationales d'aménagement ou de taux 88

CONCLUSION 90

BIBLIOGRAPHIE 93

Imp. F. BOISSEAU, Rue du Taur, 34 - TOULOUSE
T W — N° 6881 - 11-7-1942